
Sentencia impugnada: Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, del 15 de mayo de 2014.

Materia: Contencioso-Tributario.

Recurrente: Film001, Inc.

Abogados: Licdos. Luis E. Pantaleón, Leonel Melo Guerrero y Licda. Monika Melo Guerrero.

TERCERA SALA.

Rechaza.

Audiencia pública del 20 de julio de 2016.
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 Film001, Inc., sociedad comercial constituida bajo las leyes de Panamá, con Registro Nacional de Contribuyentes núm. 1-30-83426-1 y Registro Mercantil núm. 84414SD, domiciliada en la calle Porfirio Herrera núm. 4, sector Piantini, de esta ciudad de Santo Domingo de Guzmán, representada por el señor Antonio Gennari, mayor de edad, Cédula de Identidad y Electoral núm. 001-1261138-9, domiciliado y residente en esta ciudad de Santo Domingo de Guzmán, contra la sentencia dictada por la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, el 15 de mayo de 2014, cuyo dispositivo se copia más adelante;

Oído al alguacil de turno en la lectura del rol;

Oído en la lectura de sus conclusiones al Lic. Luis E. Pantaleón, por si y por los Licdos. Leonel Melo Guerrero, Monika Melo Guerrero, abogados de la recurrente Film001, Inc.;

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 23 de junio de 2014, suscrito por los Licdos. Lionel Melo Guerrero, Mónica Melo Guerrero, Lucas A. Guzmán López, Natachú Domínguez Alvarado y Mary Ann López Mena, Cédulas de Identidad y Electoral núms. 001-1015092-7, 001-0173594-2, 001-1627588-4, 054-0135445-0 y 001-1813208-3, respectivamente, abogados de la recurrente Film001, Inc., mediante el cual proponen los medios que se indican más adelante;

Vista la Resolución núm. 2927-2015 dictada por la Tercera Sala de lo Laboral, Tierras, Contencioso-Administrativo y Contencioso-Tributario de la Suprema Corte de Justicia, en fecha 28 de julio de 2015, mediante la cual declara el defecto de la recurrida Dirección General de Impuestos Internos (DGII);

Que en fecha 22 de junio de 2016, esta Tercera Sala en sus atribuciones de lo Contencioso-Administrativo, integrada por los Jueces: Manuel Ramón Herrera Carbuccia, Presidente; Sara I. Henríquez Marín y Juan Hiroito Reyes Cruz, procedieron a celebrar audiencia pública asistidos de la secretaria general, para conocer del presente recurso de casación;

Visto el auto dictado el 18 de julio de 2016, 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 Edgar Hernández Mejía, Robert C. Placencia Alvarez y Francisco Antonio Ortega Polanco, 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 y 65 de la Ley sobre Procedimiento de Casación;

Considerando, que en la sentencia impugnada y en los documentos a que se refiere constan como hechos precisos los siguientes: **a)** que en fecha 13 de julio de 2012, la Dirección General de Impuestos Internos emitió la comunicación D. R. núm. MNS-1207037817, notificada en fecha 1ro. de agosto de 2012, mediante la cual procedió a darle respuesta al recurso de reconsideración interpuesto por la hoy recurrente en relación a su solicitud de reconocimiento de crédito fiscal transferible por incentivo de la ley de cine por un monto de RS\$11,544,513.18 por la producción de la obra cinematográfica “The Truth”; **b)** que en la referida comunicación, la Dirección General de Impuestos Internos procedió a desestimar dicho recurso y por vía de consecuencia confirmó un monto inferior al que fuera solicitado por concepto del indicado incentivo, por entender que dentro del mismo existían gastos contenidos en facturas proforma que no habían sido facturados de manera definitiva por los proveedores, así como otros conceptos que no estaban directamente relacionados con la producción de dicha obra cinematográfica y en tal sentido fijó el monto autorizado a los fines fiscales en la suma de RD\$9,908,610.92; **c)** que al no estar conforme con esta reducción, la empresa Film001, Inc., interpuso recurso contencioso tributario ante el Tribunal Superior Administrativo mediante instancia depositada en fecha 15 de agosto de 2012, resultando apoderada para decidirlo la Primera Sala que en fecha 15 de mayo de 2014 dictó la sentencia objeto del presente recurso cuyo dispositivo es el siguiente: *“**Primero:** Declara bueno y válido en cuanto a la forma el presente recurso contencioso tributario, interpuesto por la sociedad comercial Film001, Inc., en fecha 15 de agosto de 2012, contra la comunicación D. R. núm. MNS-1207037817 de fecha 13 de julio de 2012, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) por haber sido interpuesto conforme a la normativa vigente; **Segundo:** Rechaza en cuanto al fondo el citado recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad comercial Film001, Inc., en fecha 15 de agosto de 2012, contra la comunicación D. R. núm. MNS-1207037817 de fecha 13 de julio de 2012, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), por improcedente, mal fundado y carente de base legal y en consecuencia confirma en todas y cada una de sus partes la comunicación impugnada, por estar acorde con el principio de legalidad; **Tercero:** Ordena que la presente sentencia sea comunicada por secretaría a la parte recurrente, sociedad comercial Film001, Inc., a la parte recurrida, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y a la Procuraduría General Administrativa; **Cuarto:** Declara libre de costas el presente proceso; **Quinto:** Ordena que la presente sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Superior Administrativo”;*

Considerando, que en su memorial de casación la empresa recurrente presenta los siguientes medios contra la sentencia impugnada: **“Primer Medio:** Violación a la Constitución, específicamente en los artículos 40 (15) y 93-1-A que establecen el principio de legalidad y la reserva legislativa en materia de impuestos. Violación a la ley, específicamente al artículo 39 de la Ley núm. 108-10 sobre el fomento de la actividad cinematográfica y a la Ley núm. 107-13, que establece el principio de juridicidad; **Segundo Medio:** Falta de motivación. Violación a la tutela judicial efectiva y al debido proceso. Violación a la ley, específicamente los artículos 69 y 184 de la Constitución y 141 del Código de Procedimiento Civil”;

Considerando, que en el desarrollo de los medios propuestos que se reúnen para su examen por su estrecha relación la recurrente alega en síntesis lo siguiente: “Que el tribunal a-quo al reconocer como válida la actuación de la Dirección General de Impuestos Internos incurrió en la transgresión del principio de legalidad tributaria, ya que dichos jueces olvidaron que de acuerdo al artículo 39 (V) de la Ley núm. 108-10 sobre Fomento de la Actividad Cinematográfica, el único órgano que tiene calidad para validar los gastos realizados por las compañías cinematográficas, es el Consejo Intersectorial para la Promoción de la Actividad Cinematográfica (CIPAC) de la Dirección General de Cine (DG CINE), independientemente de cualquier facultad fiscalizadora, de inspección o de investigación que pretenda atribuirse la Dirección General de Impuestos Internos; por lo que posterior a la validación hecha por DG Cine, que es la entidad especializada en esta materia, dicha autoridad fiscal bajo ningún concepto podía realizar una segunda inspección, puesto que con su actuación lo que ha hecho es restar credibilidad a la industria cinematográfica encabezada por el Cipac y al Ministerio de Hacienda que como órgano superior jerárquico hizo una validación de los montos reclamados como crédito fiscal por la recurrente y concluyó que dichos valores se encontraban debidamente sustentados por las facturas correspondientes; por lo que la

reducción de dichos montos hecha por la Dirección General de Impuestos Internos no tiene fundamento justificable sino que constituye un exceso en sus funciones que viola el principio de legalidad, resultando arbitraria”;

Considerando, que alega por último la recurrente: “que dicho tribunal al dictar su decisión viola el artículo 93-1-A de la Constitución al no observar que el principio de legalidad tiene una gran notoriedad en materia tributaria, puesto que es la propia Constitución que establece una reserva legislativa en materia de impuestos, en tanto que solo las leyes emanadas del Congreso pueden regular todo lo concerniente a la creación y supresión impositiva y que en el caso que nos incumbe estamos frente a una Ley núm. 108-10 que expresamente le atribuye potestades tributarias a la Dirección General de Cine, por lo que en materia de Cine, la Dirección General de Impuestos Internos ocupa un rol secundario, limitándose a ejecutar las decisiones de DG Cine y no a revisarlas, ni mucho menos a modificarlas; que con su sentencia dichos jueces violaron los principios de juridicidad, racionalidad, seguridad jurídica, previsibilidad y certeza normativa consagrados por la Ley núm. 107-13, ya que no observaron que la decisión impugnada ante ellos escapaba al ejercicio de la potestad administrativa de revisión de la autoridad fiscal, puesto que la ley de cine no se la otorga, deviniendo su actuación en arbitraria y sin bases legales; que la sentencia recurrida contiene una motivación precaria e insuficiente, por lo que se puede afirmar que se trata de una sentencia injustificada que no coloca en condiciones a las partes ni a la Corte de Casación de conocer cuáles fueron las razones que llevaron al tribunal a quo a pronunciarse de la manera en que lo hizo, lo que amerita la casación de esta decisión”;

Considerando, que al examinar la sentencia impugnada se advierte que para decidir que la actuación de la Dirección General de Impuestos Internos de rebajar el monto del crédito fiscal compensable por concepto de la ley de cine resultaba válida y acorde con la ley y con ello rechazar el recurso interpuesto por la hoy recurrente, el Tribunal Superior Administrativo estableció, entre otros, los motivos siguientes: *“Que la Ley núm. 108-10, reguladora de la actividad cinematográfica en la República Dominicana, establece como un deber de la Dirección General de Cine (DGCINE), verificar y autorizar los presupuestos que le sean presentados en aras de que sea validado un crédito fiscal transferible generado como fruto de los gastos incurridos en una obra, el cual se materializa a través de uno o varios certificados que emite la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), una vez agotado el procedimiento correspondiente; sin embargo, en base a la facultad de fiscalización, inspección e investigación de que se encuentra revestida la Administración Tributaria, ésta debe verificar que el crédito fiscal transferible eventualmente validado por la DGCINE, se encuentre soportado en gastos que hayan sido facturados conforme a los procedimientos contables y fiscales que regulan la materia, así como ajustados a los gastos relativos al rodaje de la obra cinematográfica correspondiente, al tiempo de que los documentos que avalan el mismo no presenten ambigüedades”;*

Considerando, que sigue explicando dicho tribunal: *“Que en la especie, conforme al contenido de la comunicación DG núm. CAC-1205026713, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), en fecha 4 de junio de 2012, hemos podido constatar que la sociedad comercial Film001, Inc., al momento de solicitar a la Administración Tributaria la emisión de los certificados contentivos del crédito fiscal transferible relativo a los gastos en que incurrió durante el rodaje de la película “The Truth”, que fuere eventualmente aprobado por la Dirección General de Cine, por el monto solicitado en principio, esto es US\$295,497.20, equivalente a RD\$11,544,513.18, no advirtió que existían gastos contenidos en facturas proforma que aun no habían sido facturados de manera definitiva, así como que presentó gastos que no se relacionan con la producción de la obra cinematográfica y aportó una serie de facturas que presentan inconsistencias en su número de comprobante fiscal (NCF), lo que justificaba que los mismos fueran excluidos al momento de emitir los susodichos certificados; que de lo anterior se desprenden un conjunto de situaciones que impidieron que la Administración Tributaria procediera a emitir los certificados por los montos que fueran validados, por lo que habiendo excluido los gastos presentados con irregularidades haciendo uso de su facultad de fiscalización, inspección e investigación, así como el contenido de la Ley núm. 108-10, entendemos que la DGII al emitir los noventa y ocho (98) certificados de crédito fiscal transferible, actuó conforme a los principios de legalidad, proporcionalidad y razonabilidad y no como pretende hacernos ver la parte recurrente, quien por demás no ha aportado ningún elemento probatorio que demuestre lo*

contrario a las apreciaciones realizadas por el fisco; que la actuación de la Dirección General de Impuestos Internos ha sido realizada acorde con el principio de legalidad consagrado en el artículo 243 de nuestra carta magna y de las disposiciones de la Ley núm. 108-10, al tiempo de que la Administración Tributaria al momento de constatar las irregularidades anteriormente indicadas hizo un adecuado uso de sus facultades, pues solo se limitó a emitir la cantidad de certificados de crédito fiscal transferible que se encontraban soportados en los gastos que le fueron fehacientemente probados”;

Considerando, que las motivaciones anteriormente transcritas revelan la correcta interpretación realizada por los Magistrados del Tribunal Superior Administrativo al considerar como lo hicieron en su sentencia, que las facultades de inspección y de fiscalización que le consagra el Código Tributario a la Dirección General de Impuestos Internos conservan todo su imperio para fines de la ejecución del incentivo denominado “Crédito Fiscal Transferible” consagrado por el artículo 39 de la Ley núm. 108-10 sobre Fomento a la Actividad Cinematográfica y del cual podrán beneficiarse las personas naturales o jurídicas que produzcan obras cinematográficas y audiovisuales dominicanas o extranjeras en el territorio dominicano, incentivo que por ser un régimen de tratamiento especial que afecta la tributación no opera de pleno derecho, sino que podrán beneficiarse los productores que cumplan con los requisitos y formalidades no solo de la ley de cine, como erróneamente ha sido interpretado por la hoy recurrente, sino que para que este régimen pueda ser ejecutado a los fines fiscales y puedan aprovecharse las ventajas impositivas que se derivan del mismo, los gastos e inversiones deben haber sido efectivamente realizados y ser acordes con las disposiciones del Código Tributario cuando regula el régimen de los gastos para que puedan calificar como deducibles a los fines de la determinación de la renta gravada de los contribuyentes;

Considerando, que en cuanto a lo alegado por la parte recurrente en el sentido de que *“la Dirección General de Cine tiene potestades tributarias en materia de Cine y que la Dirección General de Impuestos Internos ocupa un rol secundario, limitándose a ejecutar las decisiones de DG Cine y no a revisarlas, ni mucho menos a modificarlas”;* frente a este alegato esta Tercera Sala entiende que tal como fue establecido por el Tribunal a-quo en su sentencia, la facultad de fiscalización e inspección de la Dirección General de Impuestos Internos es un atributo propio e inherente de este ente que le ha sido conferido de forma amplia por el Código Tributario cuando consagra en su artículo 30 que le corresponde a esta entidad la administración y aplicación de todos los tributos internos nacionales previstos por el código o por cualquier otra ley tributaria, así como el artículo 44 que al referirse a esta facultad establece que los órganos de la Administración Tributaria disponen de amplias facultades de inspección, fiscalización e investigación a través de sus funcionarios competentes con el objeto de que sean cumplidas las disposiciones de dicho código y de otras leyes, reglamentos, y normas tributarias puestas a su cargo y el artículo 64 que le otorga la facultad de determinación, en virtud de la cual puede declarar la ocurrencia del hecho generador y definir el monto de la obligación o declarar la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma;

Considerando, que del examen de las disposiciones de la ley de cine resulta evidente que cuando esta legislación en el párrafo V de su artículo 39, establece que las solicitudes de crédito fiscal transferible se deben realizar ante la Dirección General de Cine y que esta entidad procederá a emitir una certificación de validación de gastos para fines de acogerse a dicho incentivo, esto de modo alguno significa que la intención del legislador ha sido la de atribuirle potestades tributarias a esta entidad del sistema cinematográfico, ni mucho menos la de suprimir o eliminar las facultades de inspección de las autoridades tributarias a los fines del reconocimiento y ejecución de dicho incentivo y prueba de ello es que la emisión de los certificados de crédito transferible no está a cargo de la Dirección General de Cine, sino que el indicado artículo dispone que esta entidad debe proceder a remitir la certificación de validación de gastos ante la Dirección General de Impuestos Internos, siendo este el órgano que tiene a su cargo la emisión de dichos certificados que amparan el crédito fiscal transferible y que podrá ser usado por el beneficiario para compensar cualquier obligación del impuesto sobre la renta o transferirlo a favor de cualquier persona natural o jurídica para los mismos fines, lo que indica la sinergia existente entre estas dos instituciones, pero actuando cada una dentro de la esfera de sus competencias legales y por tanto, al corresponderle a la Dirección General de Impuestos Internos la responsabilidad de emitir dichos certificados de crédito para fines de compensación contra cualquier obligación del impuesto sobre la renta, resulta incuestionable

que para autorizar este mecanismo de compensación la autoridad tributaria debe hacer uso de su facultad legal de revisar los gastos que le son tramitados por DGCINE, ya que solo a través de esta investigación es que podrá determinar si los mismos reúnen los requisitos contemplados por el Código Tributario para ser admitidos como deducibles a los fines fiscales y por tanto, si califican para acogerse a dicho incentivo;

Considerando, que constituye un principio universal en el derecho tributario de que para que un gasto pueda ser deducible de las actividades empresariales debe estar directamente relacionado o vinculado con la producción y obtención de beneficios gravados, principio que ha sido recogido por el artículo 287 de nuestro Código Tributario y que en la especie, ha sido reproducido por Ley núm. 108-10 sobre Fomento al Cine en su artículo 39, párrafo I y por los artículos 165 y 167 de su reglamento de aplicación, de los que se desprende la exigencia de que los gastos a calificar para fines de obtención del crédito fiscal transferible contemplado por dicha ley, deben ser efectivamente realizados y estar directamente vinculados o relacionados con la actividad de producción cinematográfica que se beneficia de dicho incentivo y al ser la Dirección General de Impuestos Internos el órgano competente para fiscalizar e investigar el debido cumplimiento de las disposiciones del código tributario y otras leyes y normativas vinculadas a la materia tributaria y como ente responsable de emitir los certificados endosables que amparen el crédito fiscal transferible, resulta acertado que dichos jueces decidieran en su sentencia que la hoy recurrida actuó dentro del ámbito de sus atribuciones legales al proceder a fiscalizar dichos gastos y que al comprobar que algunos de los mismos no reunían los requisitos necesarios para ser considerados como deducibles a los fines fiscales procediera a impugnarlos, motivando las razones de su proceder, razones que fueron retenidas por el tribunal a-quo en su sentencia y que al ser valoradas por dichos jueces permitió que llegaran a la conclusión de que al reducir el monto del crédito fiscal transferible, que en principio fuera validado por DG Cine, *“la autoridad tributaria actuó acorde con los principios de legalidad, proporcionalidad y razonabilidad”*; criterio que esta Tercera Sala encuentra atinado por lo que procede a validarlo;

Considerando, que esta Tercera Sala también considera que el hecho de que la Ley de Fomento al Cine le atribuya a la Dirección General de Cine en su calidad de autoridad que promueve e incentiva el desarrollo de la industria nacional del cine, la facultad de apoyar en el marco de la legislación tributaria, la aplicación de distintas medidas o regímenes que contribuyan al fomento de dicha industria cinematográfica, tal como lo dispone el artículo 10, numeral 6 de la indicada ley de cine y que en ese contexto también le confiera la facultad de validar las solicitudes de crédito fiscal transferible que deben ser efectuadas ante dicha institución, así como los gastos que sustenten las mismas, esto no significa que DGCine haya suplantado las competencias tributarias de la Dirección General de Impuestos Internos, como ya se ha explicado en parte anterior de esta sentencia y como erróneamente entiende la recurrente, sino que por el contrario, al regular el rol de DGCine y de la DGII en este proceso, lo que ha hecho la Ley de Cine es establecer la sinergia con que actúan estas dos instituciones dentro de este proceso, ya que a DGCine le corresponde promover e incentivar la industria del cine, para lo cual debe canalizar el otorgamiento de los beneficios impositivos que se permitan dentro de dicho sector, mientras que a la DGII le corresponde fiscalizar y revisar que cada caso se ajuste a los requerimientos fiscales, a fin de que pueda ser ejecutado o materializado dicho beneficio con respecto a los interesados y que se pueda compensar el crédito transferible, lo que indica que para la aplicación de la ley de cine cada una de estas entidades debe actuar dentro de la esfera su competencia, ejerciendo las atribuciones que por ley les han sido concedidas, pero sin invadir ni eliminar la competencia natural de la otra;

Considerando, que contrario a lo alegado por la recurrente, la Dirección General de Impuestos Internos no es un ente pasivo en la aplicación de los incentivos de la ley de cine, ni sus actuaciones están subordinadas o condicionadas al parecer de DGCine, ya que de ser así la Dirección General de Impuestos Internos no podría ejercer de manera amplia y objetiva la facultad de fiscalización, inspección e investigación con respecto al ámbito tributario en general, sin que los incentivos a la ley de cine constituyan una excepción a este mecanismo revisor de la autoridad fiscal, como pretende la recurrente, puesto que este atributo de fiscalización es inherente y propio de la autoridad tributaria ya que solo de esta forma es posible que pueda determinar la procedencia o no de cualquier deducción a los fines fiscales, lo que abarca también el mecanismo de compensación tributaria previsto en la indicada ley de incentivo al cine y que justifica que la Administración Tributaria ejerza su poder de revisión y

comprobación de los gastos presentados por la hoy recurrente, ya que a través de esta fiscalización por parte de la autoridad fiscal es que podrá determinar la procedencia de los mismos, máxime cuando del vínculo directo existente entre dichos gastos y la actividad protegida por el incentivo contemplado por el citado artículo 39, es que va a depender que esta inversión pueda calificar para beneficiarse del referido incentivo y que pueda ser usado para compensar cualquier obligación del impuesto sobre la renta como dispone dicho texto;

Considerando, que por tanto, al establecer el Tribunal Superior Administrativo en su sentencia que *“la Dirección General de Impuestos Internos hizo un uso adecuado de sus facultades legales al limitarse a emitir la cantidad de certificados de crédito fiscal transferible que se encontraban soportados en los gastos que le fueron fehacientemente probados”*, al decidir de esta forma, esta Tercera Sala entiende que dicho tribunal falló adecuadamente fundamentando su sentencia con razones claras y suficientes que la respaldan y sin incurrir en los vicios invocados por la recurrente, sino que por el contrario los argumentos que presenta esta sentencia resultan convincentes y permite comprobar que los jueces que la suscriben realizaron una buena aplicación del derecho sobre los hechos por ellos juzgados; por lo que se rechaza el presente recurso por improcedente y mal fundado;

Considerando, que conforme a lo previsto por el artículo 176, párrafo V del código tributario en el recurso de casación en esta materia no hay condenación en costas, lo que aplica en la especie;

Por tales motivos, **Primero:** Rechaza el recurso de casación interpuesto por Film001, Inc., contra la sentencia dictada por la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, el 15 de mayo de 2014, cuyo dispositivo figura copiado en parte anterior del presente fallo; **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 20 de julio de 2016, años 173° de la Independencia y 153° de la Restauración.

Firmado: Manuel Ramón Herrera Carbuccia, Edgar Hernández Mejía, Sara I. Henríquez Marín, Robert C. Placencia Alvarez. Mercedes A. Minervino A. 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.