

---

Sentencia impugnada: Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo, del 2 de septiembre de 2011.

Materia: Contencioso-Tributario.

Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

Abogados: Licdos. Natanael Ogando de la Rosa y Víctor L. Rodríguez.

Recurrida: Termopac Industrial, C. por A.

Abogada: Dra. Juliana Faña Arias.

**TERCERA SALA.**

*Rechaza/Casa.*

Audiencia pública del 22 de febrero de 2017.

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 la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), institución de Derecho Público con personalidad jurídica propia conforme a la Ley núm. 227-06, del 19 de junio del Dos Mil Seis (2006), representada por su Director General, Juan Jesús Hernández Batista, dominicano, mayor de edad, Cédula de Identidad y Electoral núm. 001-0832339-5, con domicilio legal en la Av. México, núm. 48, del sector de Gazcue, de esta ciudad, contra la sentencia dictada por la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo, el 2 de septiembre de 2011, 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. Natanael Ogando de la Rosa, abogado de la recurrente;

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 10 de octubre de 2011, suscrito por los Licdos. Víctor L. Rodríguez y Lorenzo Natanael Ogando de la Rosa, Cédulas de Identidad y Electoral Nos. 001-0252282-8 y 001-0768456-5, respectivamente, abogados de la recurrente, mediante el cual propone los medios que se indican más adelante;

Visto el memorial de defensa depositado en la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia el 16 de noviembre de 2011, suscrito por la Dra. Juliana Faña Arias, Cédula de Identidad y Electoral No. 001-0853531-1, abogada de la recurrida Termopac Industrial, C. por A.;

Visto la Ley No. 25 de 1991, modificada por la Ley No. 156 de 1997, y los artículos 1 y 65 de la Ley sobre Procedimiento de Casación; 150 y 176 de la Ley No. 11-92 que instituye el Código Tributario de la República Dominicana, y la Ley No. 13-07 de Transición hacia el Control de la Actividad Administrativa del Estado;

Que en fecha 2 de diciembre de 2015, esta Tercera Sala en sus atribuciones Laborales, integrada por los Jueces: Manuel Ramón Herrera Carbuccia, Presidente; Edgar Hernández Mejía y Robert C. Placencia Alvarez, asistidos por la Secretaria General, procedió a celebrar audiencia pública para conocer del presente Recurso de Casación;

Que en fecha 20 de febrero de 2017, y de conformidad con la Ley No. 684 de 1934, el Magistrado Manuel Ramón Herrera Carbuccia, Presidente de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, dictó un auto, por medio

del cual llama a los magistrados Sara I. Henríquez Marín y Robert C. Placencia Álvarez, a integrar la sala para deliberar y fallar el recurso de casación de que se trata;

Considerando, que en la sentencia impugnada y en los documentos a que ella se refiere, consta lo siguiente: a) que en fecha 9 de junio del año 2009 la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) dictó su Resolución de Reconsideración No. 163-09, cuyo dispositivo es el siguiente: “Primero: Declarar regular y válido en la forma, el recurso en reconsideración interpuesto por Termopac Industrial, C. por A.; Segundo: Reducir el ajuste por concepto de “Ventas Gravadas Declaradas Exentas”, relativo al Impuesto sobre las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) de los periodos fiscales comprendidos entre el 1ro. de octubre de 2005 y el 30 de septiembre de 2006 y entre el 1ro. de octubre de 2006 y el 30 de septiembre de 2007 de la suma de RD\$9,799,338.00 a la suma de RD\$7,302,038.92 y de la suma de RD\$16,851,181.00 a la suma de RD\$11,500,781.24, respectivamente; Tercero: Mantener el ajuste ascendente a RD\$3,622,992.00 y RD\$39,978,126.00 por concepto de “Ingresos no Declarados” y el ajuste por el monto de RD\$72,103.00 y RD\$40,221.00 por concepto de “Adelantos no Admitidos”, relativos al Impuesto sobre Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) de los períodos fiscales comprendidos entre el 1ro. de octubre 2005 y el 30 de septiembre de 2006 y entre el 1ro. de octubre de 2006 y el 30 de septiembre de 2007, respectivamente; Cuarto: Mantener los ajustes ascendentes a RD\$568,265.00, RD\$3,906.00 y RD\$2,520,672.00 por concepto de “Ingresos no Declarados”, “Costos no Admitidos”, “Gastos no Admitidos”, relativos al Impuesto sobre la Renta de los ejercicios Fiscales octubre 2005-Septiembre-2006. Así como los ajustes ascendentes a RD\$3,644,159.00 y RD\$1,131,881.00 por concepto de “Ingresos no Declarados” y “Gastos no admitidos” y octubre 2006-septiembre-2007, respectivamente; Quinto: Mantener los ajustes ascendentes a RD\$4,575.00 y RD\$2,848,613.00 por concepto de “diferencia en pagos de honorarios” e “intereses girados al exterior” relativos a las retenciones del Impuesto sobre la Renta de los periodos fiscales comprendidos entre el 1ro. de octubre de 2005 y el 30 de septiembre de 2006; así como el ajuste ascendente a RD\$229,312.00 por concepto de “otras remesas no retenidas” correspondiente a los períodos fiscales comprendidos entre el 1ro. de octubre de 2005 y el 30 de septiembre de 2006; Sexto: Consignar los saldos a favor ascendentes a las sumas de RD\$20,521,102.86 y RD\$10,773,419.13, correspondientes a los ejercicios fiscales octubre 2005-septiembre 2006 y octubre 2006-septiembre 2007, relativos al Impuesto sobre la Renta; Séptimo: Consignar los saldos a favor ascendentes a las sumas de RD\$398,133.00, RD\$1,044,329.00, RD\$58,481.00, RD\$1,731,983.14, RD\$2,294,803.00, RD\$5,103,952.00, RD\$3,369,488.00, RD\$4,340,253.00, RD\$6,086,455.00, RD\$4,871,648.00 y RD\$1,382,508.00, correspondientes a los períodos fiscales enero, junio, agosto y diciembre 2006, así como marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre 2007, relativos al impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS); Octavo: Consignar el pago por la suma de RD\$146,434.00 por concepto de multa, mediante el recibo No. 08952685302 de fecha 16 de diciembre de 2008, correspondiente al ejercicio fiscal octubre 2006-septiembre-2007 del Impuesto sobre la Renta; Noveno: Consignar los pagos por las sumas de RD\$184.00, RD\$598.00, RD\$30,713.00, RD\$21,195.00, RD\$21,053.00, RD\$21,638.00, RD\$19,641.60, RD\$19,994.00, RD\$34,607.00, RD\$34,744.00, RD\$35,743.00, RD\$59,471.00, RD\$10,415.00, RD\$8,857.00, RD\$3,659.00 por concepto de impuestos, mediante los recibos de pago Nos. 08952683334, 08952683351, 08952683371, 08952683382, 08952683403, 08952683421, 08952683442, 08952683468, 08952683485, 08952683503, 08952683519, 08952683533, 08952683560, 08952683580, 08952683820 de fecha 16 de diciembre de 2008, correspondientes a los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre 2005, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre 2006 y marzo y abril 2007, respectivamente, relativos a las retenciones del Impuesto sobre la Renta; Decimo: Mantener en todas sus partes los ajuste notificados mediante comunicación SDG No. 0000321, de fecha 27 de noviembre de 2008, en Impuesto sobre la Renta correspondiente a los ejercicios fiscales octubre 2005-septiembre-2006 y octubre 2006-septiembre 2007; Decimo Primero: Mantener en todas sus partes los ajustes notificados mediante comunicación SDG No. 0000322, de fecha 27 de noviembre de 2008, en retenciones del Impuesto sobre la Renta, correspondientes a los períodos fiscales comprendidos entre el 1ro. de octubre de 2005 y el 30 de septiembre de 2007; Decimo Segundo: Confirmar la multa aplicada relativa al Impuesto sobre la Renta en el ejercicio fiscal octubre 2005- septiembre 2006; Decimo Tercero: Confirmar los recargos por mora e intereses indemnizatorios aplicados relativos al Impuesto sobre la Renta, de los ejercicios fiscales octubre 2005- Septiembre 2006 y octubre

2006-septiembre 2007, a las Retenciones del Impuesto sobre Renta de los períodos fiscales comprendidos entre el 1ro. de octubre de 2005 y el 30 de septiembre de 2007, y al Impuesto sobre la Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), de los ejercicios comprendidos entre el 1ro. de octubre de 2005 y el 30 de septiembre de 2007; Decimo Cuarto: Requerir del contribuyente el pago de las sumas de RD\$8,610,077.84, más la suma de RD\$4,305,038.92 por concepto de Recargos por Mora en virtud de lo dispuesto en los artículos 25, 251 y 252 del Código Tributario, más la suma de RD\$3,276,995.31, por concepto de interés indemnizatorio del 1.73% por mes o fracción de mes en virtud de lo dispuesto en el artículo 27, correspondiente al Impuesto sobre la Renta del periodo fiscal abril 2006-marzo 2007; Decimo Quinto: Requerir del contribuyente el pago de recargos por mora por las sumas de RD\$217.00, RD\$682.00, RD\$33,784.00, RD\$22,476.00, RD\$21,474.00, RD\$21,205.00, RD\$18,463.00, RD\$17,995.00, RD\$29,762.00, RD\$28,490.00, RD\$27,880.00, RD\$44,008.00, RD\$5,208.00, RD\$4,074.00 y RD\$1,537.00 en virtud de lo dispuesto en los artículos 26, 251 y 252 del Código Tributario; más las sumas de RD\$140.00, RD\$438.00, RD\$21,729.00, RD\$14,629.00, RD\$14,166.00, RD\$14,186.00, RD\$12,537.00, RD\$12,416.00, RD\$20,892.00, RD\$20,374.00, RD\$20,341.00, RD\$32,816.00, RD\$3,961.00, RD\$3,215.00 y RD\$1,078.00 por concepto de Interés Indemnizatorio del 1.73% por mes o fracción de mes en virtud de lo dispuesto en el artículo 27, correspondientes a las retenciones del Impuesto sobre la Renta de los periodos fiscales octubre, noviembre y diciembre 2005, enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre 2006, así como febrero, marzo y abril 2007; Decimo Sexto: Requerir del contribuyente del pago de las sumas de RD\$128,541.00, RD\$75,963.00, RD\$76,306.00, RD\$204,764.00, RD\$217,647.00, RD\$106,326.00, RD\$29,809.00, RD\$283,588.00, RD\$325,776.00, RD\$167,059.00, RD\$149,269.79, RD\$106,648.00 y RD\$375,607.00, más las suma de RD\$146,537.00, RD\$83,559.00, RD\$80,884.00, RD\$200,669.00, RD\$204,588.00, RD\$95,693.00, RD\$25,635.00, RD\$221,199.00, RD\$228,043.00, RD\$110,259.00, RD\$92,547.00, RD\$57,590.00 y RD\$187,804.00 por concepto de recargos por mora, en virtud de lo dispuesto en los artículos 26, 251 y 252 del Código Tributario; más las sumas de RD\$105,339.00, RD\$60,938.00, RD\$59,893.00, RD\$153,63.00, RD\$159,535.00, RD\$76,098.00, RD\$20,819.00, RD\$188,246.00, RD\$204,978.00, RD\$69,679.00, RD\$46,093.00 y RD\$155,840.00 por concepto de Interés Indemnizatorio del 1.73% por mes o fracción de mes, conforme el artículo 27 del Código correspondientes al Impuesto sobre las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) de los períodos fiscales comprendidos entre el 1ro. de octubre de 2005 y el 30 de septiembre de 2007; Decimo Séptimo: Remitir al contribuyente dos (2) formularios IR-2, veinticuatro (24) recibos IR-3, veinticuatro (24) recibos R-17 y veinticuatro (24) recibos IT-1, para que efectúe el pago de las sumas adeudadas al fisco; Decimo Octavo: Conceder un plazo de treinta (30) días a partir de la fecha de notificación de la presente resolución, para el pago de las sumas adeudadas al fisco; Decimo Noveno: Notificar la presente resolución a la empresa Termopac Industrial, C. por A., para su conocimiento y fines pertinentes"; b) que sobre el recurso Contencioso Administrativo interpuesto intervino la sentencia ahora impugnada, cuyo dispositivo es el siguiente: "**Primero:** Declara, bueno y válido en la forma el recurso contencioso tributario, interpuesto por la empresa recurrente Termopac Industrial, C. por A., en fecha 13 de julio del año 2009, contra de Resolución No. 163-2009, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos en fecha 9 de junio del año 2009; **Segundo:** Modifica, en cuanto al fondo la Resolución No. 163-2009, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos en fecha 9 de junio del año 2009, en el sentido de revocar y dejar sin efectos "multas aplicada sobre el Impuesto sobre la Rente", ejercicio fiscal 2005-2009, ascendente a RD\$165,967.00; "Reducción del Saldo a Favor", del ejercicio fiscal 2006-2007, ascendente a RD\$1,344.010.00; "Retenciones por omisión de computar el crédito por los impuestos pagados por la recurrente", ascendente a RD\$322,512.00 y revocar los recargos por mora y en consecuencia confirma en sus demás parte la resolución recurrida; **Tercero:** Ordena, la comunicación de la presente sentencia por Secretaria a la parte recurrente Termopac Industrial, C. por A., a la Dirección General de Impuestos Internos y al Magistrado Procurador General Administrativo; **Cuarto:** Ordena, que la presente sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Superior Administrativo";

Considerando, que en su memorial la parte recurrente propone los siguientes medios de casación: **Primer Medio:** Falta de base legal por la contradicción de motivos y por desnaturalización de los hechos probados del caso; **Segundo Medio:** Violación a la ley; falsa interpretación e incorrecta aplicación de los artículos 15, 16, 26, 27, 221, 248, 252 y 338 del Código Tributario de la República Dominicana, Ley No. 11-92 y sus modificaciones;

Considerando, que en el desarrollo de su primer medio de casación la parte recurrente alega en síntesis, que cuando el tribunal a-quo revoca el requerimiento de pago por multa bajo el alegato de que el monto que se le reclama a la recurrente fue reducido por los inspectores del saldo a favor del período 2005-2006, incurre en una alteración de los hechos, pues dicho tribunal en su sentencia señaló que en ninguna parte del dispositivo de la resolución de reconsideración se hizo mención del requerimiento de pago por concepto de multa que según el tribunal le fue notificada a la recurrida mediante ese fallo, resultando obvia la contradicción al revocar un requerimiento de pago inexistente; que el tribunal a-quo desnaturaliza los hechos al dejar sin efecto la reducción del saldo a favor del ejercicio fiscal 2006-2007 por la suma de RD\$1,344.010.00, pues tal como consta en el dispositivo de la Resolución de Reconsideración No. 163-09 los saldos a favor de impuesto sobre la renta consignados en provecho de la recurrida para los ejercicios fiscales anuales de octubre 2005 a septiembre de 2006 y de octubre de 2006 a septiembre 2007, no ascienden a la suma indicada por el tribunal en su decisión, no figurando además en la sentencia mención alguna respecto del presunto requerimiento de pago por la suma indicada;

Considerando, que en cuanto a la multa de RD\$165,968.00 el tribunal a-quo pudo establecer que la misma fue acreditada del saldo a favor existente pendiente de compensación; que como se observa, ésta última suma es notoriamente superior al monto de la multa indicada y por tanto podía ser perfectamente compensada y reducida de dicho saldo, produciéndose al efecto la extinción de la sanción pecuniaria de multa, toda vez que la compensación, en virtud de lo estipulado por el artículo 15 del Código Tributario, constituye un modo de extinción de la obligación tributaria, siendo preciso para que la misma opere, que los sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria sean deudores recíprocos uno del otro pudiendo así operarse entre ellos “una compensación parcial o total que extinga ambas deudas hasta el límite de la menor”, esto así en virtud de lo establecido en el artículo 18 del mencionado código;

Considerando, que habiendo sido establecido por los jueces del tribunal a-quo que la hoy recurrida tenía un saldo a favor del ISR en su ejercicio fiscal 2005-2006 por el monto de RD\$10,939,389, y que producto de los ajustes o impugnaciones practicadas por la DGII en la fiscalización de dicho ejercicio le fue aplicada una multa de RD\$165,968.00, resulta lógico y apegado al derecho que dichos jueces fundamentados en los citados artículos 15, 18 y 19, concluyeran en el sentido de que el monto de dicha multa debía ser compensado o acreditado del saldo a favor de que era titular la hoy recurrida, que no podría pretenderse que dicha empresa liquide o pague el monto de la multa cuando está arrastrando un saldo a favor que permite la compensación de la misma; que decidir lo contrario resultaría arbitrario e irrazonable puesto que se estaría obligando al contribuyente, titular de un saldo a favor, a tributar dos veces por el mismo concepto, lo que atentaría contra los principios constitucionales de la proporcionalidad y razonabilidad, pilares de nuestro régimen tributario, principios que fueron tutelados eficazmente por el tribunal a-quo al momento de dictar su decisión;

Considerando, que en cuanto al segundo aspecto del primer medio de casación examinado, relativo a la reducción del saldo a favor del ejercicio fiscal 2006-2007, por la suma de RD\$1,344,010.00, el tribunal a-quo pudo comprobar, contrario a lo indicado por la parte recurrente, que los inspectores actuantes en la fiscalización redujeron el referido monto del saldo a favor en su reporte, que de los documentos que le fueron anexados pudo establecer, y así lo hace constar en su decisión, que “partiendo del hecho de que el saldo a favor declarado por la recurrente fue ascendente a RD\$14,381,891.73, si se le restan los montos del impuesto sobre las impugnaciones del período 2005-2006 ascendente a RD\$2,098,493.00, el monto de RD\$1,344,010.00 del período 2006-2007, más el monto de la multa ascendente a RD\$165,967.00, tendremos un saldo a favor ascendente a RD\$10,939,389.00, que es el monto que los inspectores actuantes en la fiscalización consignaron en el reporte como saldo a favor de la recurrente”; por lo que procedió a revocar y dejar sin efecto la reducción de dicho saldo, ya que, como señala el tribunal a-quo, el monto de los impuestos fue debidamente reducido del saldo a favor que tenía la recurrente, razón por la cual dicho aspecto debe ser rechazado y con este, el primer medio de casación;

Considerando, que en su segundo medio de casación la recurrente alega en síntesis, que el tribunal a-quo al entender que en la especie no se encontraba tipificada la falta denominada mora, incurre en una errónea interpretación de los artículos 221, 248, 249 y 252, ya que la determinación efectuada por la Administración

tributaria a cargo de la recurrente de los impuestos, recargos e intereses indemnizatorios adeudados por ella tuvo su origen los propios datos inexactos que el tribunal a-quo comprobó afectaban los resultados fiscales de la contribuyente quedando justificados los casos de evasión previstos en el artículo 249 de la Ley 11-92, que por efecto de lo previsto en los artículos 26, 27, 248 y 252 del Código Tributario la recurrente se hacía absoluta y legalmente pasible de la aplicación tanto de los intereses indemnizatorios como de los recargos por mora aplicables de manera independiente por tratarse de diferencias de impuestos determinados por la administración tributaria conforme lo prevé el párrafo del artículo 248 antes mencionado, sin perjuicio y en adición a la pena pecuniaria cuya modalidad se hacía aplicable conforme al artículo 250 del Código Tributario por efecto de lo previsto en el numeral 2 del artículo 221 de dicha ley; que el cumplimiento de la obligación tributaria por la recurrente no queda extinguido por la presentación de su declaración y el pago de los impuestos calculados sobre la base de datos inexactos pues la misma consiste en la prestación del tributo debido cuyo monto será el determinado por la Administración tributaria;

Considerando, que en ese sentido cabe destacar que no ha sido controvertido el hecho de que las declaraciones tributarias presentadas por la empresa recurrente no reflejaban el monto que realmente correspondía, ya que cuando la Administración aplicó los métodos de investigación procedentes detectó ciertas incongruencias, que no fueron debidamente justificadas por la hoy recurrente, lo que originó la rectificativa de oficio y en consecuencia las sanciones establecidas por la Administración Tributaria única encargada de asegurar y velar, que en todo momento, los contribuyentes cumplan y apliquen los parámetros que establecen las leyes y normas tributarias, en la forma, plazos y condiciones dispuestas por la ley;

Considerando, que contrario a lo estimado por el tribunal a-quo, esta Corte de Casación es del criterio de que aún cuando la recurrente haya presentado su declaración en tiempo oportuno y efectuado el pago estimado de sus impuestos, el hecho de haber efectuado su obligación sobre la base de datos inexactos, determinados por la recurrente, se hizo sujeto pasible de dicha sanción, por incumplir la norma tributaria en sus artículos 26, 27 y 251, así como el párrafo del artículo 248 del referido código, que de forma combinada disponen que el no cumplimiento oportuno de la obligación tributaria constituye en mora al sujeto pasivo en la especie y que esta mora se configura tanto en los casos de pago espontaneo como en los realizados por intimación de la Administración Tributaria y que el párrafo del artículo 248 establece que las diferencias de impuesto determinadas como consecuencia de fiscalizaciones y estimaciones de oficio están sujetas a los recargos por mora;

Considerando, que en vista de lo anterior, dicha empresa estaba en la obligación de realizar ante la Dirección General de Impuestos Internos el pago de los recargos por mora e intereses indemnizatorios, ya que la ley tributaria específicamente indica que el contribuyente incurre en mora cuando paga la deuda tributaria después de la fecha establecida o frente al pago realizado por intimación de la Administración Tributaria;

Considerando, que el Tribunal Superior Administrativo al proceder a anular los recargos por mora por los motivos establecidos en su decisión, desconoció las disposiciones contenidas en el código tributario razón por la cual dicha sentencia debe ser casada en cuanto a ese aspecto;

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

Por tales motivos, Falla: Primero: Rechaza el recurso de casación interpuesto por la Dirección General de Impuesto Internos contra la sentencia de fecha 2 de septiembre de 2011, dictada por la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo, en sus atribuciones de lo Contencioso Tributario; Segundo: Casa sin envío dicha sentencia en el aspecto relativo a la revocación de la mora; Tercero: Declara que en esta materia no ha lugar a 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 22 de febrero de 2017, años 174° de la Independencia y 154° de la Restauración.

Firmado: Manuel Ramón Herrera Carbuccion, Edgar Hernández Mejía y Sara I. Henríquez Marín. Cristiana A.

Rosario V., 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.

Voto disidente del Magistrado Robert C. Placencia Alvarez en la sentencia dictada por la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia en fecha 22 de febrero de 2017, que Casa sin Envío en cuanto a los Recargos por Mora, la sentencia dictada por la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo, el 2 de septiembre de 2011.-

#### **I) Introducción.-**

El derecho a disentir es un instrumento de índole democrático que tiende a reconocer el espacio y opinión de las minorías; en el ámbito de los órganos colegiados jurisdiccionales, donde se toman decisiones en base a deliberaciones, las reglas de la racionalidad imponen que cada juez pueda dar cuenta de su postura; a la vez que constituye una conquista para la libertad de opinión y de conciencia de todo juez en los asuntos decididos; en ese orden y actuando con el debido respeto hacia mis pares, procedo a disentir de la decisión tomada en el presente caso en cuanto a casar sin envío la sentencia impugnada con respecto a la aplicación de los recargos por mora, bajo las consideraciones siguientes:

#### **II) Elementos que se destacan de la sentencia dictada por la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo, recurrida en casación.-**

La Segunda Sala del tribunal a-quo al ponderar los recargos por mora que fueron aplicados por la Administración Tributaria en el caso de la especie entendió procedente revocarlos tras comprobar que los mismos resultaban improcedentes, ya que dicho tribunal pudo establecer que la hoy recurrida presentó su declaración jurada de los impuestos fiscalizados en los plazos y fechas establecidos, por lo que obviamente en el presente caso no se tipificaba la falta denominada mora consagrada en el artículo 251 del código tributario, sino que las diferencias de impuestos determinadas por las impugnaciones practicadas por la Dirección General de Impuestos Internos a lo que daba origen era a la aplicación del interés indemnizatorio por tratarse de diferencias de impuestos a pagar resultado de la fiscalización y como consecuencia de la interposición de los recursos por ante la Administración Tributaria; que para llegar a esta conclusión los jueces de fondo apelaron a la voluntad del legislador en el sentido de que este estableció y tipificó sanciones específicas para cada una de las infracciones tributarias, por lo que los recargos por mora no aplican para diferencias de impuestos determinadas sobre declaraciones que se han presentado en los plazos que establece la ley y en base a estas razones, la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo al dictar la sentencia objeto del presente recurso de casación, procedió a dejar sin efecto el establecimiento de los recargos por mora que fueron aplicados por la Dirección General de Impuestos Internos en el caso de la especie y a mantener el interés indemnizatorio;

#### **III) Sustento de la sentencia aprobada por los jueces que componen la mayoría de esta Sala.-**

Al proceder a la deliberación del presente caso, la mayoría de los jueces que conforman esta Sala entendieron y así lo manifestaron en la sentencia sobre la cual recae nuestro voto disidente: *“Que contrario a lo estimado por el tribunal a-quo, esta Corte de Casación es del criterio de que aun cuando la empresa haya presentado su declaración en tiempo oportuno y efectuado el pago estimado de sus impuestos, el hecho de haber efectuado su obligación sobre la base de datos inexactos, determinados por la recurrente, se hizo pasible de dicha sanción, por incumplir la norma tributaria en sus artículos 26, 27 y 251, así como el párrafo del artículo 248 del referido código, que de forma combinada disponen que el no cumplimiento oportuno de la obligación tributaria constituye en mora al sujeto pasivo en la especie y que esta mora se configura tanto en los casos de pago espontaneo como en los realizados por intimación de la Administración Tributaria y que el párrafo del artículo 248 establece que las diferencias de impuestos determinadas como consecuencia de fiscalizaciones y estimaciones de oficio están sujetas a los recargos por mora y el Tribunal Superior Administrativo al proceder a anular los recargos por mora por los motivos establecidos en su decisión, desconoció las disposiciones contenidas en el código tributario”* y en base a estas consideraciones los jueces que componen la mayoría de esta Tercera Sala procedieron a casar sin envío en cuanto a los recargos por mora, la sentencia objeto del presente recurso; con lo que no estamos de acuerdo por

las razones que manifestamos a continuación;

#### **IV) Fundamentos de nuestro Voto Disidente.-**

Antes de proceder a emitir los argumentos de nuestro voto disidente, entendemos necesario para una mejor ilustración del caso, transcribir el contenido de los indicados textos del código tributario vinculados con el caso de la especie y que según el parecer de la mayoría de mis pares fueron desconocidos y violados por el tribunal a-quo al revocar dichos recargos por mora. Dichos textos son los siguientes:

Artículo 26. De la mora. El no cumplimiento oportuno de la obligación tributaria constituye en mora al sujeto pasivo, sin necesidad de requerimiento o actuación alguna de la Administración Tributaria.

Artículo 248. Evasión Tributaria. Incurre en evasión tributaria el que mediante acción u omisión que no constituya otra de las infracciones de este capítulo produce o podría producir una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, el otorgamiento indebido de exenciones o un perjuicio al sujeto activo de la obligación tributaria.

Párrafo: (modificado por el artículo 1 de la Ley de Reforma Tributaria núm. 288-04 de fecha 23 de septiembre del 2004). No incurre en esta infracción, sino en la de mora, quien paga espontáneamente fuera de los plazos, el impuesto que hubiere omitido. Las diferencias de impuestos determinados como consecuencia de las fiscalizaciones y estimaciones de oficio realizadas por la administración tributaria, están sujetas a los recargos establecidos en el artículo 252 de esta Ley.

Artículo 251. La Mora. Incurre en la infracción de mora el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto.

Párrafo. La mora queda configurada tanto en los casos de pago espontáneo como en los realizados por intimación de la Administración Tributaria.

Si observamos las consideraciones establecidas en la sentencia sobre la cual disentimos se puede advertir, que la mayor parte de la misma discurre en examinar lo que es la potestad de fiscalización y de inspección de que está investida la Administración Tributaria; aspecto que no ha sido un punto contradicho ni desconocido por los jueces de fondo, sino que como hemos dicho, el punto controvertido en la especie, es si procedía o no la aplicación de recargos por mora en el caso de un contribuyente que haya presentado en tiempo hábil su declaración jurada y pagado los impuestos correspondientes; pero que, posteriormente, producto de la rectificativa practicada por la Dirección General de Impuestos Internos se le hayan determinado diferencias de impuestos a pagar; esto es, que lo que se discute en la especie es, si a este monto surgido de estas diferencias impositivas determinadas en fiscalización, se le aplica el recargo por mora y el interés indemnizatorio, o tan solo el interés indemnizatorio.

A manera de introducción podemos establecer que estamos de acuerdo con el criterio del tribunal a-quo, ya que entendemos que lo que procede en la especie es tan solo el interés indemnizatorio sobre las diferencias impositivas determinadas en la fiscalización y no el recargo por mora, tal como fuera juzgado y decidido por los jueces de fondo y contrario a lo establecido por mis pares.

Por tales razones, nuestra disidencia la enfocamos en dos aspectos, a saber:

Primero: incorrecta ponderación de los indicados artículos 26, 248 y 251 del código tributario por parte de los jueces que componen la mayoría de esta sala; ya que no advirtieron que la labor de los jueces no solo está limitada a la de un buscador en el ordenamiento jurídico de una disposición legal para aplicar a un caso, lo que es en términos lógicos, la identificación de una premisa normativa frente a la premisa fáctica; sino que debió tomarse en cuenta la realidad que impera en el Estado Constitucional de Derecho, el cual al estar impregnado de una serie de principios y valores consagrados en la Constitución normativa por ser instrumento de aplicación, exige una adecuada interpretación de los textos normativos de rango inferior, acorde a una serie de principios, directrices o normas de fines;

La Constitución, al reconocer al Congreso Nacional, conforme al artículo 93.1.a), la facultad de la creación de los impuestos por medio de la ley, hace recaer en este poder del Estado la responsabilidad de la incorporación de

los fines adecuados para lograr que los ciudadanos puedan tributar; tales medios o fines deben estar acordes al principio de justicia y de igualdad previsto en el artículo 40, ordinal 15 de la Constitución, el cual dispone que: *“A nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda, ni impedírsele lo que la ley no prohíbe. La ley es igual para todos: solo puede ordenar lo que es justo y útil para la comunidad y no puede prohibir más que lo que le perjudica”*; así como debe estar conforme al principio de razonabilidad, que se deriva del artículo 75.6 de la Constitución, que establece la obligación que tenemos de tributar de acuerdo con la ley y en proporción a la capacidad contributiva.

De lo anterior se desprende, que las referidas disposiciones dan cuenta de que el legislador al crear la ley tributaria, lo debe hacer apegado a estas disposiciones, puesto que la Constitución es una norma suprema que se impone a todas las demás, ya que así lo proclama el artículo 6 de la misma.

Por lo que entendemos que cuando el Código Tributario prevé en su artículo 251 a la mora como un tipo de infracción tributaria sancionada con el pago de recargos, tal como lo establece el artículo 252, los fines que se procuran son advertidos del análisis armónico no solo de estas disposiciones sino también de los artículos 248, parte capital y su párrafo y 249; siendo a todas luces evidente, que la mora se aplica para el caso de que la obligación tributaria no sea cumplida en su tiempo, que no fue lo que ocurrió en el caso de la especie, puesto que en la sentencia dictada por el tribunal a quo, dichos jueces establecieron como un punto no controvertido, y así fue reconocido por la propia sentencia con la cual disentimos, que el contribuyente presentó en tiempo oportuno su declaración tributaria y que las diferencias de impuestos reclamadas por la Dirección General de Impuestos Internos surgieron producto de una fiscalización posterior, lo que a nuestro entender no configura la infracción de mora que pudiera justificar la aplicación de dichos recargos como fuera considerado por mis pares, sino la infracción de evasión.

Que por otro lado, debió advertirse que el interés indemnizatorio lo que procura es sancionar la evasión tributaria, la cual se caracteriza al tenor del artículo 249 del código tributario, por la presentación de una declaración falsa o inexacta y por la omisión total o parcial de pago del tributo por el contribuyente o responsable, que es lo que caracteriza el caso de la especie, puesto que Administración Tributaria al practicar la fiscalización de dichos periodos fiscales determinó diferencias de impuestos sobre declaraciones que fueron presentadas oportunamente por la hoy recurrida, y por ende estas diferencias de impuestos se originaron producto de declaraciones falsas o inexactas, lo que está configurado como evasión y no como mora.

En consecuencia, teniendo claro los fines que procuran las disposiciones examinadas, resulta obvio que la mora es una institución extraña y por ende no aplicable en el caso de que se configure la evasión tributaria existente en el presente caso; sin embargo, esto fue obviado por la mayoría de los jueces que suscriben la sentencia con la cual disentimos, al acuñar la tesis de que el recargo por mora es aplicable a la evasión, llegando a esta conclusión por la aplicación sin más y de forma literal de lo preceptuado por el citado párrafo del artículo 248 del código tributario, introducido por la reforma contemplada por la ley núm. 288-04 que dispone la aplicación de mora en los casos de evasión; pero, si tomamos en cuenta por un lado los fines de los citados artículos 251, 248, parte capital y 249 del código tributario, que han sido concordados y por ende coincidentes, y lo comparamos con la disposición del párrafo del citado artículo 248, esto hace que esta última disposición luzca contradictoria y extraña con los fines aludidos.

En otro orden, si valoramos o interpretamos lo dispuesto en el citado párrafo del artículo 248, frente al principio de justicia y razonabilidad, resulta que aplicar a la evasión dos sanciones como son el recargo por mora y el interés indemnizatorio, no resulta idóneo, pues estaríamos frente a sanciones desproporcionadas y no razonables, que desbordan lo que es el concepto de contribución impositiva, transformándolo en posibles vías de expropiación, dado que en nuestro sistema tributario, a diferencia de otros países, la mora y los intereses no tienen un límite en el tiempo, lo que debe ser controlado por los poderes públicos en el Estado Constitucional por mandato del artículo 74 ordinal numeral 4) de la Constitución, en tanto es un derecho fundamental del ciudadano, el de recibir un trato justo.

Que el segundo aspecto sobre el cual disentimos es en cuanto a la casación sin envío que fuera ordenada por la sentencia dictada por esta Sala, lo que a nuestro entender no puede ser aplicado en la especie.

Que si bien es cierto que la casación sin envío ha sido permitida por el artículo 20 de la ley sobre procedimiento

de casación al establecer que: *“Cuando la casación se funde en que la sentencia contra la cual se interpuso apelación no estaba sujeta a este recurso, como también cuando sea pronunciada por contradicción de fallos, o en cualquier otro caso en que la casación no deje cosa alguna por juzgar, no habrá envío del asunto”*; no menos cierto es que la anterior disposición no señala con precisión todos los presupuestos en que se aplica esta figura; sin embargo, la dogmática jurídica ha sido coherente al señalar que la casación debe pronunciarse sin envío a otro tribunal, siempre que el envío carezca de objeto porque el tribunal nuevamente apoderado del asunto no tiene nada que juzgar, como sería por ejemplo en el caso de que se haya recurrido una decisión no susceptible de recurso de apelación y que esa instancia haya desconocido este impedimento procesal; de esto se desprende el propósito de hacer imperar una decisión de un órgano judicial; sin embargo, en el caso que nos ocupa esto no es posible, dado que la decisión dictada por el Tribunal Superior Administrativo fue dictada en el ejercicio del control de juridicidad de la actuación de la Administración, conferido a esta jurisdicción especializada por los artículos 139 y 165 de la Constitución y por tanto, la casación sin envío como fuera pronunciada en esta sentencia, impide el ejercicio de este control y por ende, se le impide a una parte el acceso a la justicia, lo que indica que se le impide el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva prevista en el artículo 69 de nuestra Constitución, máxime como en el caso particular, donde lo juzgado por el Tribunal Superior Administrativo versó sobre la no aplicación de los montos derivados del recargo por mora producto de los cálculos de deuda tributaria que sustentan una fiscalización practicada por la Administración Tributaria.

En consecuencia, al entender la mayoría de mis pares, que los recargos por mora resultaban aplicables y así fue pronunciado en la sentencia con la cual disintimos, resulta evidente que le correspondía a la jurisdicción de lo contencioso administrativo realizar el cálculo o revisión de la fiscalización y rectificativa de la Administración Tributaria bajo estos parámetros; ya que de no ser así, se propiciaría que los actos de la Administración Tributaria dictados en estos supuestos quedaran sin el escrutinio jurisdiccional correspondiente, con lo que se privaría, en palabras del Constituyente, del control de la legalidad y juridicidad del acto administrativo, que en este caso es la declaración rectificativa de la deuda tributaria emitida a consecuencia de la fiscalización practicada por la Dirección General de Impuestos Internos, lo que a todas luces está en desacuerdo con el control judicial de la actuación administrativa contemplado por nuestra Constitución, y que a nuestro entender es una razón de peso que impide que la casación pronunciada en el presente caso pueda ser sin envío.

Por los motivos antes expuestos, disintimos de la decisión dictada por esta Sala mediante la cual fue acogido parcialmente el recurso de casación de la Dirección General de Impuestos Internos que condujo a que fuera ordenada la casación sin envío de la indicada sentencia en cuanto a los recargos por mora, y a fin de que mi opinión se integre en el contenido de la sentencia emitida por esta Tercera Sala emitimos el presente voto disidente.