

---

Sentencia impugnada: Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, del 26 de febrero de 2016.

Materia: Contencioso-Tributario.

Recurrente: Carmen Carolina de León Canó.

Abogados: Licda. Pura Miguelina Tapia y Lic. Bienvenido Ruiz Lantigua.

Recurrido: Dirección General de Impuestos Internos.

Abogados: Licdos. Iónides de Moya Ruíz y Ubaldo Trinidad Cordero.

**TERCERA SALA.**

*Casa.*

Audiencia pública del 27 de septiembre de 2017.

Preside: Edgar Hernández Mejía.

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 Carmen Carolina De León Canó, dominicana, mayor de edad, Cédula de Identidad y Electoral núm. 001-0163314-7, domiciliada y residente en la calle César Canó núm. 15, El Millón, Santo Domingo, Distrito Nacional, contra la sentencia dictada en sus atribuciones de lo Contencioso Tributario por la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, , el 26 de febrero de 2016, 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. Pura Miguelina Tapia por sí y por el Lic. Bienvenido Ruiz Lantigua, abogados de la recurrente Carmen Carolina De León Canó;

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 11 de octubre de 2016, suscrito por los Licdos. Lic. Bienvenido Ruiz Lantigua y Pura Miguelina Tapia, Cédulas de Identidad y Electoral núms. 001-0528017-6 y 001-0676628-0, respectivamente, abogados de la recurrente Carmen Carolina De León Canó, mediante los cuales proponen los medios que se indican más adelante;

Visto el memorial de defensa depositado en la secretaría de la Suprema Corte de Justicia el 4 de noviembre del 2016, suscrito por el Lic. Iónides de Moya Ruíz por sí y por el Lic. Ubaldo Trinidad Cordero, Cédulas de Identidad y Electoral núms. 001-0921954-3 y 001-1219107-7, abogados de la recurrida Dirección General de General de Impuestos Internos (DGII);

Que en fecha 11 de agosto de 2017, esta Tercera Sala en sus atribuciones de lo Contencioso-Tributario, integrada por los Jueces: Manuel Ramón Herrera Carbuccia, Presidente; Robert C. Placencia Álvarez y Moisés A. Ferrer Landrón, procedieron a celebrar audiencia pública asistidos de la secretaria general, para conocer del presente recurso de casación;

Visto el auto dictado el 25 de septiembre de 2017, 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, al magistrado Edgar Hernández Mejía, Juez 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 30 de abril de 2014, la señora Carmen Carolina De León Canó, en su condición de persona física contribuyente del impuesto sobre la renta, interpuso ante la Dirección General de Impuestos Internos una solicitud de reembolso de anticipo correspondiente al impuesto sobre la renta de su declaración jurada de persona física del ejercicio fiscal 2012 y sobre la que había efectuado el primer pago de anticipo en fecha 2 de julio de 2012, por un monto de RD\$375,531.59, calculado sobre el impuesto liquidado en la declaración del ejercicio fiscal 2011, siendo efectuada dicha solicitud bajo el fundamento de que su declaración anual IR-1 del 2012, luego de realizadas las retenciones de los ingresos recibidos, había arrojado un balance a pagar de 0.00 impuestos; b) que en fecha 8 de julio de 2014, dicha dirección general por conducto del Subdirector de Recaudación, respondió esta solicitud a través de su comunicación DCC núm. 13738, mediante la cual la rechazó bajo el argumento de que solo es posible reembolsar o compensar el saldo a favor que proceda de la retención del impuesto sobre la renta pagado por concepto de salarios y por gastos educativos y que la legislación tributaria no contempla mecanismo de reembolso o compensación cuando los saldos proceden de declaraciones de persona física sin contabilidad organizada, por lo cual el saldo debe ser transferido a los periodos subsiguientes según lo establecido por el artículo 317 del Código Tributario; c) que al no estar conforme con esta respuesta de la Administración Tributaria, dicha señora interpuso en fecha 23 de julio de 2014, recurso de reconsideración ante la Dirección General de Impuestos Internos, que lo decidió mediante su resolución de reconsideración núm. 1000-2014 del 26 de noviembre de 2014, que confirmó en todas sus partes la indicada comunicación denegatoria de la solicitud de reembolso de anticipo; d) que sobre el recurso contencioso tributario interpuesto contra esta resolución, mediante instancia depositada en fecha 30 de diciembre de 2014, resultó apoderada para decidirlo la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, que dictó la sentencia objeto del presente recurso, cuyo dispositivo es el siguiente: *“Primero: Declara bueno y valido, en cuanto a la forma el recurso contencioso tributario interpuesto por la señora Carmen Carolina De León, en fecha 30 de diciembre del año 2014, contra la Dirección General de Impuestos Internos (DGII); Segundo: En cuanto al fondo, rechaza el presente recurso contencioso tributario por los motivos expuestos en el cuerpo de la sentencia; Tercero: Se declara el proceso libre de costas; Cuarto: Ordena la comunicación de la presente sentencia, por secretaría, a la parte recurrente señora Carmen Carolina De León, a la parte recurrida Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y a la Procuraduría General Administrativa; Quinto: Ordena que la presente sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Superior Administrativo”*;

Considerando, que en su memorial de casación la recurrente propone los siguientes medios contra la sentencia impugnada: *“Primero: Falsa y errónea aplicación de la norma jurídica. Desnaturalización de los hechos y del derecho; Segundo: Incorrecta aplicación del Derecho. Violación de la ley núm. 11-92, Código Tributario”*;

Considerando, que en el desarrollo del segundo medio que se examina en primer lugar por la solución que se dará al presente caso, la recurrente alega en síntesis lo que sigue: *“Que el tribunal a-quo se fundamentó en argumentos vagos e imprecisos que no se corresponden con la realidad, como lo que manifestó en su sentencia de que “los valores pagados por la recurrente no son más que la exención de anticipo que le fueron autorizados en el formulario de crédito”, lo que no puede estar más lejos de la realidad, ya que lo exonerado son las 2 cuotas restantes del anticipo, mientras que lo pagado por ella corresponde a la primera cuota por un monto de \$375,531.59; además de que dicho tribunal argumentó de manera errada que se imponía el rechazo de su recurso porque los saldos a favor procedían de la declaración jurada de una persona física sin contabilidad organizada con lo que interpretó erróneamente las disposiciones del código tributario; ya que no obstante a que en la motivación de derecho de su sentencia transcribe las disposiciones del artículo 317 de dicho código que permite la compensación de los saldos a favor por concepto de anticipos del impuesto sobre la renta en dicho texto, contrario a lo que opina dicho tribunal, no se hace ninguna distinción entre persona física o no, sino que se refiere a los contribuyentes en general, por lo que al hacer esta exclusión, el tribunal a-quo incurre en la violación del principio*

que establece que donde la ley no distingue nadie puede hacerlo; que de igual manera, el código tributario no hace distinción alguna entre el tipo de contribuyente cuando dispone en su artículo 334 las reglas relativas a las reclamaciones por reembolsos, donde en ninguna parte dicho artículo distingue si el contribuyente que reclama es persona física o jurídica, por lo que al disponer en ese sentido, dichos jueces incurrieron en una evidente desnaturalización del derecho”;

Considerando, que sigue alegando la recurrente, que el tribunal a-quo en su sentencia transcribe el artículo 314 del Código Tributario en su párrafo III, que regula el tratamiento de los saldos a favor por exceso del pago de anticipos, con lo cual pretende justificar su errónea decisión, pero si se examina dicho texto resulta todo lo contrario, ya que en primer lugar, se puede notar que en el mismo no se distingue entre un tipo de contribuyente u otro y en segundo lugar, que para el reembolso del pago en exceso de los anticipos remite a lo establecido en el indicado artículo 334, que como ya se ha dicho, tampoco distingue entre el tipo de contribuyente que puede reclamar el reembolso de lo pagado en exceso por concepto de anticipo; por lo que al no acoger su recurso dicho tribunal, sino que establece en su sentencia que su solicitud de reembolso no puede ser acogida porque no es aplicable en caso de contribuyentes que sean personas físicas sin contabilidad organizada, incurrió en una incorrecta interpretación de dichos textos, desnaturalizando el derecho y la intención del legislador; que otra apreciación errónea que se observa en esta sentencia es cuando dicho tribunal establece que su solicitud de reembolso fue rechazada por la Administración Tributaria por considerar que solo es posible reembolsar o compensar el saldo a favor que procede de la retención del impuesto pagado por concepto de salarios y gastos educativos, lo que es falso, ya que ha quedado claramente demostrado que tanto los artículos 314 y 334 del Código Tributario establecen la reclamación y reembolso de lo pagado en exceso en caso de anticipos, lo que indica que no es correcto que el tribunal a-quo haya acogido este alegato de la Administración Tributaria para motivar su decisión, razones que conducen a que deba ser casada esta sentencia;

Considerando, que al examinar la sentencia impugnada se advierte que el motivo central en que se fundamentó el Tribunal Superior Administrativo para rechazar el recurso contencioso tributario interpuesto por la actual recurrente y con ello la solicitud de reembolso de anticipo pagado en exceso originalmente intentada por ésta ante la Dirección General de Impuestos Internos, fue el siguiente: *“Tomando en consideración que el presente caso tiene su origen en la solicitud de reembolso de los valores pagados por conceptos de anticipos, pertinentes a la declaración jurada al año fiscal 2011, de la señora Carmen Carolina De León; que dicha solicitud fue rechazada por considerar la Administración Tributaria que solo es posible reembolsar o compensar el saldo a favor que proceda de la retención del impuesto sobre la renta pagado por concepto de salarios y por gastos educativos; que en razón de lo anterior y en virtud de que el argumento sostenido por la parte recurrente se basa en que la Dirección General de Impuestos Internos rechazó su pedimento fundamentada en razones no legales, esta Sala le indica que los valores pagados por la recurrente no son más que la exención de anticipo que fueron autorizados en el formulario de crédito, que la recurrente pagó, por lo que no es posible el reembolso ni la compensación reclamada, y en vista de que se ha limitado en aportar pura y simplemente los actos administrativos que impugna en la especie, mas no los elementos probatorios que sustenten tanto los argumentos que ha vertido en el escrito introductorio del presente recurso, como sus pretensiones, por lo que en base a los principios procesales jurídico-técnicos de aportación de parte y carga de la prueba, desprendidos del artículo 1315 del código civil dominicano, antes indicado, queda establecido que aquella parte que alegue la existencia de un acto, o la ocurrencia de un hecho en justicia, debe probarlo, situación que ha sido apreciada en el presente caso, por vía de consecuencia se impone el rechazo del presente recurso contencioso tributario, ya que los saldos proceden de la declaración jurada de persona física sin contabilidad organizada”;*

Considerando, que lo transcrito anteriormente pone de manifiesto la desnaturalización y el razonamiento erróneo en que incurre el Tribunal Superior Administrativo al momento de rechazar las pretensiones de la hoy recurrente, que conduce a que dictara una sentencia incoherente que carece de la carga argumentativa necesaria para resultar convincente; que este vicio se revela cuando dicho tribunal inicia sus motivaciones de derecho transcribiendo los artículos 314 y 317 del Código Tributario, que al constituir la base legal aplicable para juzgar el caso de la especie hacía presumir que el razonamiento de estos magistrados iría acorde con lo dispuesto por estos

artículos, que son los que, conjuntamente con el artículo 334, regulan el tratamiento fiscal aplicado por el indicado código para las sumas que tengan su origen en pagos excesivos de anticipos del impuesto sobre la renta, que podrán ser consideradas como saldos a favor transferibles o compensables del impuesto de los periodos fiscales subsecuentes, así como también podrán ser reclamadas en reembolso por el contribuyente que haya efectuado dicho pago excesivo; que no obstante a que el tribunal a-quo en la parte argumentativa de su sentencia, primero transcribe dichos textos, lo que parecía indicar que iba a decidir en el mismo sentido de los mismos, sin embargo, al momento de motivar su sentencia se puede advertir, que no solo ignoró el contenido de estas disposiciones normativas en la construcción de su razonamiento, sino que las desnaturalizó y mal interpretó al darles un alcance y significado que no tienen y en base a esta concepción errónea dictó una sentencia que evidentemente desnaturaliza el derecho, así como incurre en la violación de dichos textos;

Considerando, que al ser un punto no controvertido y recogido por los propios jueces en su sentencia, de que el presente caso se origina en la solicitud de reembolso formulada por la hoy recurrente, señora Carmen Carolina De León ante la Dirección General de Impuestos Internos, con respecto a los valores pagados por ella por concepto de anticipos calculados sobre la declaración jurada del año fiscal 2011 y que al cierre del ejercicio 2012 dicho valor se acreditó como un pago excesivo generando un saldo a favor en provecho de dicha recurrente, resultaba imperioso que dicho tribunal, como garante de una tutela judicial efectiva examinara este caso a la luz de estas disposiciones citadas por ellos mismos en su sentencia, así como del artículo 334 que trata del reembolso, máxime cuando resulta incuestionable que de acuerdo al contenido de estos textos, se establece de forma inequívoca que los pagos excesivos de anticipos pueden ser acreditados como saldos a favor compensables en los periodos fiscales posteriores, así como pueden ser reclamados a través de la solicitud de reembolso, que fue la forma escogida por la hoy recurrente en el presente caso al no existir impuesto a pagar en el siguiente periodo fiscal contra el cual pudiera acreditarse este pago excesivo de anticipo, según le fuera invocado por la hoy recurrente a dichos jueces, pero sin que se advierta que estos magistrados en ninguna parte de su sentencia hayan procedido, como era su deber, a ponderar este aspecto, lo que una vez más confirma la confusión y la falta de reflexión en que incurrieron estos jueces al momento de instruir este caso, que condujo a que estructurarán su sentencia con razones equivocadas y apartadas de la normativa aplicable al caso de la especie;

Considerando, que esta falta de base legal también se hace evidente en esta sentencia, cuando los jueces del tribunal a-quo establecieron que el código tributario no permite el reembolso a personas físicas sin contabilidad organizada, afirmación que resulta distorsionada y alejada de lo realmente prescrito por las citadas disposiciones, ya que del simple examen del contenido de los citados artículos, así como del artículo 334 del mismo código se puede apreciar, que al regular la figura del reembolso como mecanismo fiscal para que el contribuyente pueda obtener la restitución de un pago excesivo de anticipos, en ningún caso se excluye a las personas físicas como contribuyentes legitimados a solicitar reembolsos, como tampoco se sujeta este derecho al reembolso a que las personas físicas tengan o no contabilidad organizada como erróneamente infieren dichos jueces, ya que del examen de estos artículos se advierte, que el derecho al reembolso abarca a los contribuyentes en general, al ser una situación que puede afectar a todo tipo de contribuyente que haya ejecutado un pago indebido o excesivo; que además, esta Tercera Sala entiende que si a toda persona física, tenga o no contabilidad organizada, la ley le exige el pago de anticipos, resultaría irrazonable e ilógico considerar que no pueda solicitar reembolsos cuando haya realizado pagos excesivos, como fue impropriamente considerado por dichos jueces, que fundamentados en estas razones erróneas desconocieron el derecho de la hoy recurrente de solicitar y obtener dicho reembolso, así como desconocieron el alcance y naturaleza de la relación jurídica tributaria, como se explica a continuación ;

Considerando, que la relación jurídica tributaria es un vinculo de derecho de índole correlativa que liga a dos sujetos, ya que faculta al Estado encarnado por la Administración Tributaria a percibir el tributo en los términos prescritos por la ley, así como obliga al contribuyente a pagarlo; pero, al ser un vinculo correlativo, también obliga a la Administración Tributaria a reembolsar, devolver o compensar de alguna forma, lo que el contribuyente le haya pagado de forma indebida o excesiva y prueba de ello es que el propio Código Tributario reconoce esta obligación a cargo de la Administración, cuando a través de los indicados artículos establece los mecanismos legales habilitados para que todo contribuyente pueda obtener el reembolso generado por dichos pagos excesivos,

dentro de los que se encuentra los de anticipos, como ocurre en el caso de la especie; que por tanto, esta Tercera Sala opina que pretender desconocer este derecho a un contribuyente, que con estricto apego a la Constitución y a la ley tributaria ha procedido a pagar puntualmente su impuesto, pero que posteriormente al cierre del ejercicio y luego de pasar balance, se comprueba que dicho pago ha resultado en excesivo, sería distorsionar la naturaleza jurídica del tributo para convertirlo en una carga prácticamente confiscatoria e injusta, lo que no está en consonancia con los principios del régimen tributario consagrados por el artículo 243 de la Constitución, como son: los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad, que son los que sostienen la tributación en un Estado Constitucional y Democrático de Derecho como el nuestro y que se verían truncados si bajo las consideraciones erróneas que se advierten en esta sentencia, se le impidiera a la hoy recurrente el ejercicio de su derecho al reembolso; razones suficientes para que esta Tercera Sala entienda procedente ordenar la casación con envío de esta sentencia por contener una mala aplicación de la ley en perjuicio de la hoy recurrente, sin necesidad de examinar el medio de casación restante, con la exhortación al tribunal de envío de que al conocer nuevamente el asunto acate el punto de derecho que ha sido objeto de casación;

Considerando, que según lo previsto por el artículo 20 de la Ley sobre Procedimiento de Casación, siempre que la Suprema Corte de Justicia casare una sentencia enviará el asunto ante otro tribunal de la misma categoría del que proviene la sentencia que ha sido objeto de casación y al provenir esta sentencia de una de las salas del Tribunal Superior Administrativo, que es de jurisdicción nacional, el envío será ordenado a una sala distinta, tal como se hará constar en la parte dispositiva de la presente sentencia;

Considerando, que conforme a lo dispuesto por el artículo 176, párrafo III del Código Tributario, se establece que: “En caso de casación con envío, el Tribunal Superior Administrativo estará obligado al fallar nuevamente el caso, a atenerse a las disposiciones de la Suprema Corte de Justicia en los puntos de derecho que hubiesen sido objeto de casación”, lo que aplica en el presente caso;

Considerando, que también ha sido dispuesto en el indicado artículo 176, párrafo V, que en el recurso de casación en esta materia no habrá condenación en costas, lo que rige en la especie;

Por tales motivos, Primero: Casa la sentencia dictada en sus atribuciones de lo contencioso tributario por la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, el 26 de febrero de 2016, cuyo dispositivo figura copiado en parte anterior del presente fallo y Envía el asunto ante la Segunda 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 Dominicana, en su audiencia pública del 27 de septiembre de 2017, años 174° de la Independencia y 154° de la Restauración.

Firmado: Manuel Ramón Herrera Carbuccion, Edgar Hernández Mejía, Robert C. Placencia Álvarez y Moisés A. Ferrer Landrón. 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.