
Sentencia impugnada: Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, del 28 de marzo de 2016.

Materia: Contencioso-Tributario.

Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos, (DGII).

Abogados: Licdos. Iónides de Moya, Ubaldo Trinidad Cordero y Licda. Davilania Quezada Arias.

Recurrida: Cervecería Nacional Dominicana, S. A.

Abogada: Licda. Juliana Faña Arias.

TERCERA SALA.

Rechaza.

Audiencia pública del 11 de octubre 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), órgano autónomo e la administración Tributaria, regulado por las Leyes núms. 166-97 y 227-06, contra la sentencia dictada en sus atribuciones de lo contencioso tributario por la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, el 28 de marzo 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 Lic. Iónides de Moya, abogado de la recurrente Dirección General de Impuestos Internos;

Oído en la lectura de sus conclusiones a la Licda. Juliana Faña Arias, abogado de la recurrida Cervecería Nacional Dominicana, S. A. (anteriormente Compañía Ambev Dominicana, S. A.);

Oído el dictamen del Magistrado Procurador General de la República;

Visto el memorial de casación depositado en la secretaría de la Suprema Corte de Justicia, el 13 de octubre del 2016, suscrito por los Licdos. Davilania Quezada Arias y Ubaldo Trinidad Cordero, Cédula de Identidad y Electoral núm. 001-1219107-7 y 001-1345020-9, abogados de la recurrente Dirección General de Impuestos Internos, mediante el cual proponen los medios de casación que se indican más adelante;

Visto el memorial de defensa depositado en la secretaría de la Suprema Corte de Justicia, el 3 de noviembre de 2016, suscrito por la Licda. Juliana Faña Arias, Cédula de Identidad y Electoral núm. 001-0853531-1, abogado del recurrido Cervecería Nacional Dominicana, S. A. (anteriormente Compañía Ambev Dominicana, S. A.);

Visto el auto dictado el 18 de agosto de 2017, por el Magistrados Manuel Ramón Herrera Cabuccia, Presidente de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, por medio del cual se llama en su indicada calidad al Magistrado Julio Cesar Reyes José, Juez Presidente de la Corte de Trabajo del Distrito Nacional, para integrar esta Tercera Sala en el conocimiento de la audiencia pública sobre el presente recurso de casación;

Que en fecha 18 de agosto de 2017, esta Tercera Sala en sus atribuciones de lo Contencioso Tributario, integrada por los Jueces: Manuel Ramón Herrera Carbuccia, Presidente; Moisés A. Ferrer Landrón y Julio Cesar Reyes José, procedieron a celebrar audiencia pública asistidos de la secretaria general, para conocer del presente

recurso de casación;

Visto el auto dictado el 9 de octubre 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, a los magistrados Edgar Hernández Mejía y Robert C. Placencia Álvarez, 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 la Dirección General de Impuestos Internos procedió a notificarle a la empresa Compañía Cervecera Ambev, S. A., ajustes, impuestos, recargos e intereses por concepto de diferencias gravadas por el salario de navidad; b) que no conforme con esta determinación impositiva la hoy recurrida interpuso recurso de reconsideración ante dicha dirección general, que lo decidió mediante resolución de reconsideración núm. 1507/12 del 17 de diciembre de 2012, que confirmó dichos ajustes; c) que sobre el recurso contencioso tributario interpuesto contra esta decisión en fecha 6 de junio de 2013, resultó apoderada para decidirlo la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, que dictó la sentencia objeto del presente recurso de casación cuyo dispositivo es el siguiente: *“Primero: Declara bueno y valido el recurso contencioso tributario interpuesto por la Compañía Cervecera Ambev Dominicana, S. A., en fecha seis (6) de junio de 2013 ante este tribunal, por haber sido incoado de acuerdo a las disposiciones que rigen la materia; Segundo: Se acoge el indicado recurso y en consecuencia, se Revoca la Resolución de Reconsideración núm. 1507/12 dada por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), por las razones esbozadas en la parte considerativa de la presente sentencia; Tercero: Declara el presente proceso libre de costas; Cuarto: Ordena que la presente sentencia sea comunicada por secretaria a la parte recurrente, Compañía Cervecera Ambev Dominicana, S. A., 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 entidad recurrente presenta los siguientes medios contra la sentencia impugnada: *“Primero: Desnaturalización de los hechos de la causa; Segundo: Falta de base legal. Insuficiencia de motivos.; Tercero: Errónea interpretación y aplicación de la ley núm. 204-97. Inobservancia del artículo 48 del Reglamento núm. 139-98 para la aplicación del Código Tributario”;*

Considerando, que en el desarrollo de los medios que se reúnen para su examen la recurrente alega en síntesis lo siguiente: *“Que al instruir el presente caso el Tribunal Superior Administrativo ha incurrido en desnaturalización de los hechos, ya que en ningún momento, como erróneamente fuera interpretado por dichos jueces, ha pretendido poner limite al monto que el empleador decida conceder a sus trabajadores como salario de navidad, conjuntamente con la duodécima parte del salario ordinario anual, puesto que siempre ha estado conteste de que nada impide que el empleador pague al trabajador una suma mayor como salario de navidad que exceda de la indicada duodécima parte, sino que su posición en base a la cual ha reclamado los impuestos, ha sido que cuando una empresa otorgue beneficios económicos a sus empleados en navidad, como lo hizo la hoy recurrida, las sumas mayores a esta duodécima parte del salario ordinario anual, estarán sujetas a la retención del impuesto sobre la renta, en razón de que ningún pacto laboral puede prevalecer sobre las disposiciones establecidas en la leyes tributarias; que dicho tribunal al dictar su sentencia incurrió en el desconocimiento de la obligación de motivarla, ya que al referirse a las pruebas documentales aportadas por la hoy recurrida, apenas hizo mención de la resolución de reconsideración, sin establecer sobre cuales comprobaciones pudo determinar la existencia de los alegados beneficios que supuestamente formaban parte del salario que le fue pagado a los trabajadores, puesto que su sentencia no contiene fundamento alguno que sustente las consideraciones y conclusiones a que se llegó en la misma al no comprobar dichos jueces la existencia de alguna nómina donde se asentaran dichos pagos”;*

Considerando, que sigue alegando la recurrente, que la sentencia impugnada obedece a una errónea y pobre interpretación de la ley núm. 204-97 que modifica el código de trabajo, ya que poco importa la cantidad de salarios mínimos a que equivalga el monto pagado al trabajador, sino que lo relevante es si dicho monto excede o no la

duodécima parte de su salario ordinario anual y que por tanto cuando exceda de dicha parte estará alcanzado por el impuesto sobre la renta tal y como lo establece la legislación tributaria; que en consecuencia, al actuar como lo hizo, el Tribunal Superior Administrativo inobservó y desconoció las disposiciones relativas al salario de navidad contenidas en el artículo 48 del Reglamento núm. 139-98, confundiéndose en su análisis al referir que dicho texto impone un límite a lo establecido por el código tributario cuando es el código de trabajo que establece dicha exención, y con su actuación dicho tribunal está prestándose a apoyar a que se paguen dividendos simulados como salarios de navidad para otorgar un tratamiento exento a los mismos con lo que se puede producir una situación de evasión fiscal, además de que dichos jueces desconocieron el precedente fijado por la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia mediante su sentencia del 7 de marzo de 2012, según la cual se establece el mismo criterio por ella sostenido;

Considerando, que con respecto a lo alegado por la parte recurrente de que el Tribunal Superior Administrativo al abordar el examen de los hechos incurrió en la desnaturalización y distorsión de los mismos, al asumir que la hoy recurrente pretendía imponer un límite al monto que la hoy recurrida concedió a sus trabajadores como salario de navidad, cuando su posición es que las sumas mayores a la duodécima parte del salario ordinario anual está sujeta al impuesto sobre la renta; al examinar la sentencia impugnada se advierte, que contrario a lo alegado por la parte recurrente, el Tribunal Superior Administrativo al abordar el examen de los hechos le dio el debido alcance a los puntos que estaban siendo controvertidos por las partes, sin que dichos jueces cambiaran la esencia del asunto como ahora pretende la recurrente, ya que en dicha sentencia constan recogidos tanto los alegatos de la hoy recurrente como de la hoy recurrida, lo que permitió que dichos jueces pudieran establecer que el punto controvertido en la especie, giraba en torno a que si los pagos mayores a la duodécima parte del salario ordinario anual que fueron otorgados por la hoy recurrida a sus empleados como salario de navidad, estaba o no alcanzado por el Impuesto Sobre la Renta; pudiéndose establecer de los propios alegatos de la hoy recurrente, que esto era precisamente lo que estaba siendo por ella discutido, por entender que el excedente de la duodécima parte de dicho salario anual que fuera otorgado como salario de navidad por la hoy recurrida a sus empleados, estaba alcanzado por la retención del impuesto sobre la renta por efecto de las disposiciones del artículo 48 del Reglamento núm. 139-98;

Considerando, que en consecuencia, al abordar la instrucción del caso con estos elementos cognitivos y en base a estos y a las disposiciones del código de trabajo que regulan esta exención dictaron su decisión, los jueces del tribunal a-quo no alteraron ni distorsionaron el alcance de los hechos, sino que el examen de esta sentencia pone de manifiesto la debida relación existente entre los supuestos de hecho y los de derecho que permite justificar esta decisión; por lo que se descarta este alegato;

Considerando, que con respecto a lo alegado por la recurrente de que el Tribunal Superior Administrativo incurrió en el vicio de falta de motivos, al no precisar en su sentencia cuáles fueron los elementos probatorios que pudo apreciar para comprobar si ciertamente la hoy recurrida realizó o no pagos en exceso a la duodécima parte del salario ordinario anual como salario de navidad y que dicho tribunal no examinó ninguna nómina para llegar a sus conclusiones; luego de ponderar este alegato esta Tercera Sala aprecia la confusión y la ilogicidad del mismo, ya que precisamente ha sido la propia recurrente, que ha fijado su posición en este caso en el sentido de que el pago de sumas mayores a las estipuladas por la ley como salario de navidad exento, quedan alcanzadas por el Impuesto Sobre la Renta y ha sido en base a esta posición que dicha recurrente procedió a reclamarle a la hoy recurrida las diferencias de impuestos que dieron origen a la presente litis, por entender que estos montos mayores al indicado límite y que fueran pagados por la hoy recurrida a sus empleados, estaba gravado por el indicado impuesto; que por tanto, como la existencia de estos pagos mayores no era el punto cuestionado, sino que lo era, si estaban o no alcanzados por el impuesto sobre la renta, esto indica que el tribunal a-quo no se encontraba en la obligación de comprobar o no la existencia de los mismos al no ser este el punto debatido, sino que por el contrario era aceptado por las partes; por lo que no se puede pretender cuestionar al tribunal a-quo como lo hace la hoy recurrente, de que no estableció motivos sobre un punto que no estaba siendo discutido ante dichos jueces y que por ende, no constituía el objeto de su apoderamiento; que por tales razones, al examinar la sentencia impugnada y comprobar que la misma da respuesta ampliamente al verdadero punto que estaba siendo

debatido ante dichos jueces, esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia entiende que carece de fundamento el vicio de falta de motivos invocado por la recurrente, por lo que se rechaza;

Considerando, que con relación a lo que alega la recurrente de que el Tribunal Superior Administrativo interpretó erróneamente las disposiciones de la ley núm. 204-97 que modifica el artículo 222 del código de trabajo en relación a la exención del salario de navidad, así como desconoció las disposiciones del artículo 48 del Reglamento núm. 139-98 que limita dicha exención hasta la duodécima parte del salario anual; al examinar la sentencia impugnada se advierte, que tras valorar ampliamente los elementos de la causa y en especial los artículos 222 del Código de Trabajo, modificado por la ley núm. 204-97 y el artículo 48 del Primer Reglamento núm. 139-98, dichos jueces pudieron llegar a la acertada conclusión de que existía una contradicción entre estas normas y que para resolver este conflicto entre las mismas, dichos jueces establecieron lo que consta en su sentencia en el sentido de que: *“Mientras el párrafo del artículo 222 del Código de Trabajo dispone que la exención de gravamen del impuesto sobre la renta es aplicable aunque el monto desembolsado a favor del trabajador sea mayor a los cinco salarios mínimos, el Reglamento impone un límite a lo establecido por el Código de Trabajo, en ese sentido al ser el Reglamento de acuerdo a la “Pirámide Kelseniana” una norma de carácter inferior respecto a la ley, se impone el contenido del Código de Trabajo, por lo que resulta improcedente aplicar el impuesto sobre la renta al monto excedente entre la duodécima parte del salario anual del trabajador al monto desembolsado a favor de este por la parte recurrente”*;

Considerando, que luego de ponderar estas razones expuestas por dicho tribunal, así como los textos invocados por éste, esta Corte de Casación considera, que al acoger el recurso contencioso tributario de que estaba apoderado y por vía de consecuencia, revocar la resolución de la hoy recurrente, que en base a las disposiciones del artículo 48 del reglamento núm. 139-98, reclamaba el cobro de impuestos sobre el salario de navidad de los empleados de la hoy recurrida, el Tribunal Superior Administrativo resolvió en base al derecho el conflicto de jerarquía normativa que le fuera planteado, sin que al hacerlo incurriera en las violaciones que le son atribuidas por la recurrente, ya que tal como fuera expuesto por dichos jueces, al existir esta antinomia entre lo dispuesto por el indicado artículo 222 del Código de Trabajo, que no limita la exención impositiva sobre el salario de navidad y lo establecido por el señalado artículo 48 del Reglamento núm. 139-98 que si le impone límites, resulta apegado al derecho y a los principios de legalidad y de jerarquía normativa que los jueces de dicho tribunal le dieran preeminencia a la indicada disposición del Código de Trabajo que exonera sin límites el salario de navidad, máxime cuando en materia tributaria y conforme al principio de legalidad tributaria, todo tributo, así como la exención del mismo debe ser dispuesto por la ley, lo que indica que no le está permitido a un reglamento, que es una norma jerárquicamente inferior, invadir el campo de lo que a la ley le está reservado porque así lo ha dispuesto nuestra Constitución como forma de asegurar que la regulación de la materia tributaria que incide sobre el ámbito de la libertad de los ciudadanos, dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes en el Congreso Nacional y por tanto, dicho ámbito, ya sea en la creación o en la liberación o exención del tributo, ha de quedar fuera de la acción del poder ejecutivo y en consecuencia de su norma propia, como lo es el reglamento; lo que impide que el indicado artículo 48 pueda válidamente establecer una obligación tributaria que no proviene de la soberanía de la ley, sino que por el contrario ha sido expresamente exonerada por ésta; tal como fuera decidido por dichos jueces, que al sostener este criterio dictaron una sabia decisión;

Considerando, que por último y en cuanto a lo que alega la recurrente de que al dictar esta sentencia los jueces del Tribunal Superior Administrativo desconocieron el precedente dictado por esta Tercera Sala en el año 2012 donde se valida la disposición contenida en el cuestionado artículo 48 y por tanto se considera que el salario de navidad está exento hasta el límite de la duodécima parte del salario anual, ante este señalamiento esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia se encuentra en el deber de precisarle a la hoy recurrente, que tras una profunda reflexión los jueces que componen esta Sala procedieron a variar dicho criterio, fundamentados en razones idénticas a las manifestadas por los jueces del Tribunal a-quo, lo que ha sido reiterado en varias sentencias posteriores de esta Sala, así como ha sido ratificado por sentencia del 15 de julio de 2015 de las Salas Reunidas de esta Suprema Corte de Justicia, en la cual se ha fijado el criterio jurisprudencial pacífico de que: *“Contrario a lo que pretende el artículo 48 del Reglamento núm. 139-98 para la aplicación del impuesto sobre la renta, en ningún caso*

una norma reglamentaria se podrá 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; que juzgar en sentido contrario sería incurrir en una violación y desconocimiento del principio de legalidad, consagrado por el artículo 39, numeral 15 de la Constitución vigente y más específicamente del principio de legalidad tributaria que se traduce en el aforismo “No hay tributo sin ley”; 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”; (Salas Reunidas de la Suprema Corte de Justicia, sentencia del 15 de julio de 2015, recurso de casación interpuesto por la Dirección General de Impuestos Internos Vs Philip Morris Dominicana, S. A.); que esto indica que las Salas Reunidas con esta sentencia han fijado su posición para resolver el conflicto normativo que se presentaba en la interpretación de estas dos normas con respecto a la exención del salario de navidad y que esta doctrina jurisprudencial resulta acertada y acorde con los principios que han sido valorados en la misma;

Considerando, que por tales razones, al fallar en este mismo sentido tras comprobar que por disposición del Código de Trabajo el salario de navidad ha sido exonerado del pago de impuesto sobre la renta sin limitaciones y de que esta norma no ha sido radiada ni limitada por otra de igual categoría en nuestro ordenamiento jurídico, esta Tercera Sala entiende que los jueces del tribunal a-quo dictaron una sentencia que aplica correctamente el derecho sobre los hechos que fueron juzgados por estos magistrados, lo que legitima su decisión; en consecuencia se rechazan los medios examinados, así como el presente recurso por ser improcedente y mal fundado;

Considerando, que en el recurso de casación en materia contencioso tributaria no hay condenación en costas, ya que así lo dispone el artículo 176, párrafo V) del Código Tributario, lo que aplica en el presente caso;

Por tales motivos, **Primero:** Rechaza el recurso de casación interpuesto por la Dirección General de Impuestos Internos, institución autónoma de la Administración Tributaria, contra la sentencia dictada en sus atribuciones de lo contencioso tributario por la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, el 28 de marzo de 2016, 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 11 de octubre de 2017, años 174° de la Independencia y 155° 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.