
Sentencia impugnada: Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo, del 30 de agosto de 2016.

Materia: Contencioso-Administrativo.

Recurrente: British American Tobacco Company, S.A. (Bat República Dominicana).

Abogados: Licda. María Cristina Grullón y Lic. Enmanuel Adolfo Moreta Fermín.

EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA

La Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, actuando como Corte de Casación, competente para conocer las materias de *tierras, laboral, contencioso-administrativo y contencioso-tributario*, regularmente constituida por los magistrados Manuel Alexis Read Ortiz, presidente, Manuel R. Herrera Carbuccia, Moisés A. Ferrer Landrón, Anselmo Alejandro Bello F. y Rafael Vásquez Goico, miembros, asistidos de la secretaria de la Sala, en la sede de la Suprema Corte de Justicia, ubicada en Santo Domingo de Guzmán, Distrito Nacional, en fecha **27 de septiembre de 2019**, año 176° de la Independencia y año 157° de la Restauración, dicta en audiencia pública, la siguiente sentencia:

Apoderada del recurso de casación interpuesto por British American Tobacco Company, SA. (Bat República Dominicana), sociedad comercial organizada y constituida conforme a las leyes de la República Dominicana, RNC 1-01-87128-8, con domicilio y asiento social ubicado en la calle El Recodo núm. C-1, tercer nivel, sector Jardines del Embajador, Bella Vista, Santo Domingo, Distrito Nacional, representada por su gerente de asuntos corporativos Tiana Desireé Suriel Félix, dominicana, titular de la cédula de identidad y electoral núm. 001-1502033-1, domiciliada y residente en Santo Domingo, Distrito Nacional; la cual tiene como abogados constituidos a los Lcdos. María Cristina Grullón y Enmanuel Adolfo Moreta Fermín, dominicanos, titulares de las cédulas de identidad y electoral núms. 001-1422402-5 y 223-0103221-9, con estudio profesional, abierto en común, en la dirección de su representada; recurso que está dirigido contra la sentencia núm. 00312-2016, de fecha 30 de agosto de 2016, dictada por la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones de lo contencioso tributario, cuyo dispositivo figura copiado más adelante.

I. Trámites del recurso:

1. Mediante memorial depositado en fecha 28 de octubre de 2016, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, British American Tobacco Company, SA., (Bat República Dominicana), interpuso el presente recurso de casación.
2. Por acto núm. 723/2016 de fecha 11 de noviembre de 2016, instrumentado por Andrés Antonio González, alguacil ordinario de la Novena Sala Penal del Juzgado de Primera Instancia del Distrito Nacional, la parte recurrente emplazó a la Dirección General de Aduanas (DGA), contra la cual dirige el recurso.
3. Mediante resolución núm. 1227-2018, dictada por la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, el 5 de abril de 2018, se declaró el defecto de la parte recurrida Dirección General de Aduanas (DGA).
4. Que la defensa al recurso de casación fue presentada mediante memorial de defensa depositado en fecha 24 de noviembre de 2016, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, por el Dr. César A. Jazmín Rosario, dominicano, titular de la cédula de identidad y electoral núm. 001-0144533-6, en su calidad de Procurador General Administrativo, con oficina ubicada en la calle Socorro Sánchez esq. calle Juan Sánchez Ramírez, segundo piso, sector Gazcue, Santo Domingo, Distrito Nacional.
5. La Procuraduría General de la República mediante dictamen de fecha 15 de octubre de 2018, suscrito por la Dra. Casilda Baéz Acosta, dictaminó el presente recurso, estableciendo lo siguiente: “**ÚNICO:** Que procede RECHAZAR, el recurso de casación interpuesto por la compañía BRITISH AMERICAN TOBACCO COMPANY, S.A. Y COMPARTES, contra la Sentencia No. 00312-2016 de fecha treinta (30) de agosto del dos mil dieciséis (2016),

dictada por la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo" (sic).

6. La audiencia para conocer el recurso de casación fue celebrada por esta Sala de la Suprema Corte de Justicia, en sus atribuciones *contencioso tributario*, en fecha 3 de abril de 2019, en la cual estuvieron presentes los magistrados Manuel R. Herrera Carbuccia, presidente, Edgar Hernández Mejía y Moisés A. Ferrer Landrón, asistidos de la secretaria y del ministerial actuante, trámite que una vez concluido coloca el expediente en condiciones de ser decidido.
7. La actual conformación de los jueces de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, fue establecida mediante acta núm. 06/2019, de fecha 11 de abril de 2019, dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia, de la manera siguiente: Manuel A. Read Ortiz, presidente, Manuel R. Herrera Carbuccia, Rafael Vásquez Goico, Anselmo A. Bello Ferreras y Moisés Ferrer Landrón, jueces miembros.

II. Antecedentes:

8. Que sustentada en la negativa de la DGA de autorizarle su solicitud de reembolso del impuesto selectivo al consumo que pagó por la importación de cigarrillos que no fueron transferidos a los consumidores, la parte hoy recurrente British American Tobacco Company, SA. (Bat República Dominicana), mediante instancia depositada en fecha 27 de octubre de 2014, incoó una acción en repetición o reembolso del pago indebido, contra el oficio núm. 0010771, de fecha 26 de septiembre de 2014, emitido por la Dirección General de Aduanas (DGA), dictando la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo la sentencia núm. 00312-2016, de fecha 30 de agosto de 2016, en atribuciones *contencioso tributario*, objeto del presente recurso de casación y que textualmente dispone lo siguiente:

PRIMERO: "ACOGE el medio de inadmisión planteado por la DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS (DGA), y al cual se adhirió la PROCURADURIA GENERAL ADMINISTRATIVA; en consecuencia, DECLARA INADMISIBLE el presente Recurso Contencioso Tributario, interpuesto POR BRITISH AMERICAN TOBACCO REPÚBLICA DOMINICANA (BAT), en fecha veintisiete (27) de octubre del año dos mil catorce (2014), contra el Oficio Núm. 0010771, de fecha 26 de septiembre del año 2014, emitida por la Dirección General de Aduanas (DGA), por violación al artículo 3 de la Ley 173-07, sobre eficiencia recaudatoria". **SEGUNDO:** DECLARA el proceso libre de costas; **TERCERO:** Ordena a la secretaria general, que proceda a la notificación de la presente sentencia por las vías legales disponibles, a la parte recurrente BRITISH AMERICAN TOBACCO REPÚBLICA DOMINICANA (BAT); a la parte recurrida DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS (DGA) así como a la PROCURADURIA GENERAL ADMINISTRATIVA. **CUARTO:** ORDENA, que la presente sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Superior Administrativo" (sic).

III. Medios de Casación:

9. Que la parte recurrente British American Tobacco Company, SA. (Bat República Dominicana, en sustento de su recurso de casación invoca los siguientes medios: "**Primer medio:** Falta de base legal por inobservancia al artículo 141 del Código Tributario. **Segundo medio:** Falta de motivación. **Tercer medio:** Infracción a los artículos 26, 50, 221 y 243 de la Constitución".

IV. Consideraciones de la Tercera Sala, después de deliberar:

Juez ponente: Rafael Vásquez Goico.

10. En atención a la Constitución de la República, al artículo 9 de la Ley núm. 156-97 de fecha 10 de julio de 1997, que modificó la Ley núm. 25-91 de fecha 15 de octubre de 1991, Orgánica de la Suprema Corte de Justicia, al artículo 1 de la Ley núm. 3726-53 del 29 de diciembre de 1953 sobre Procedimiento de Casación, modificada por la Ley núm. 491-08, del 19 de diciembre de 2008, esta Sala es competente para conocer del presente recurso de casación.
11. Que para apuntalar su primer medio de casación la parte recurrente alega, en esencia, que el tribunal *a quo* pronunció la inadmisibilidad de su acción sustentado en lo dispuesto por el artículo 3, literal a de la Ley núm. 173-07 sobre Eficiencia Recaudatoria (Reforma Fiscal de 2007), incurriendo en el vicio de falta de base legal al desconocer el mandato del párrafo I del artículo 141 del Código Tributario que establece que el Tribunal Superior Administrativo es la jurisdicción competente para conocer y decidir en primera y última instancia de

las acciones en reembolso y/o repetición del pago indebido o en exceso de tributos en general, como es el impuesto selectivo al consumo anticipado por esta empresa, que el objeto de su acción; que dicho tribunal determinó la inadmisión de su acción sobre la base del indicado artículo 3 de la Ley núm. 173-07 que establece como requisito previo el recurso de reconsideración ante la Administración Tributaria, pero no observó que dicho artículo establece que el requisito previo a la reclamación es requerido contra las resoluciones de la Administración Tributaria, los actos administrativos violatorios de la Ley Tributaria y de todo fallo o decisión relativa a la aplicación de tributos internos nacionales o municipales, lo que no era el objeto de su acción por tratarse de una solicitud de reembolso, lo que no fue correctamente calificado por dichos jueces al considerar que se trataba de un recurso contencioso tributario contra una resolución de la Administración Tributaria relativa a la determinación de impuestos, por lo que al declarar inadmisibles su acción, el tribunal *a quo* violó su derecho a obtener una tutela judicial efectiva, otorgándole un trato desigual al negarle acogerse al artículo 4 de la Ley núm. 13-07 que dispone como facultativo o no preceptivo agotar la vía administrativa.

12. Que la valoración de este medio requiere referirnos a los hechos suscitados ante la jurisdicción de fondo establecidos en la sentencia impugnada y de los documentos por ella referidos: a) que en fecha 25 de junio de 2014, la parte recurrente British American Tobacco Company, SA., (Bat República Dominicana) solicitó a la Dirección General de Aduanas (DGA) que le fuera reembolsado o compensado el impuesto selectivo al consumo pagado en la importación de 3,808 cajas de cigarrillos que fueron incineradas y destruidas y que por tanto no se transfirieron a los consumidores; b) que en fecha 26 de septiembre de 2014 la Dirección General de Aduanas (DGA) dictó el oficio núm. 0010771, mediante el cual denegó esta solicitud por entender que no existía ninguna base legal o técnica que permitiera autorizar dicho requerimiento de reembolso del impuesto selectivo al consumo pagado en Aduanas, en virtud de que conforme al artículo 119 de la Ley núm. 3489 para el régimen de las aduanas, se establece de forma taxativa los casos en que procede autorizar el reembolso de derechos e impuestos aduanales provenientes de error de aforo, de cálculo o de cualquier otra naturaleza que sea debidamente comprobada, lo que no ocurrió por tratarse de mercancías que han sufrido mermas o daños posteriores a su despacho de los recintos aduaneros, lo que no es oponible a la Aduana y no puede generar la devolución de impuestos que ya han sido pagados; c) que sobre la acción en repetición y/o reembolso por pago indebido interpuesta por la parte recurrente ante el Tribunal Superior Administrativo, sustentada en que procedía dicha devolución al generarse por el impuesto selectivo al consumo que pagó en la importación de cigarrillos, que no pudo transferir en el mercado local porque estaban vencidos, por lo que no se perfeccionó el hecho generador de la obligación tributaria al no poder transferirlos para uso o consumo definitivo, la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo dictó la sentencia, objeto del presente recurso de casación, que acogiendo las conclusiones incidentales presentadas por la Dirección General de Aduanas (DGA) lo declaró inadmisibles.
14. Que para fundamentar su decisión el tribunal de declarar inadmisibles el recurso interpuesto el tribunal *a quo* expuso los motivos que textualmente se transcriben a continuación:

“El artículo 3 de la Ley de Eficiencia Recaudatoria, establece que: A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, todo contribuyente, responsable, agente de retención, agente de percepción, agente de información, fuere persona natural o jurídica, investida de un interés legítimo, podrá interponer el Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Contencioso Tributario Administrativo, en los casos, plazos y formas que establece la Ley 11-92, de fecha 16 de mayo de 1992 (Código Tributario de la República Dominicana), contra las resoluciones de la Administración Tributaria, los actos administrativos violatorios de la Ley Tributaria, y de todo fallo o decisión relativa a la aplicación de tributos nacionales y municipales administrados por cualquier ente de derecho público, o que en esencia tenga este carácter, que reúna los siguientes requisitos: a) Que se trate de actos contras los cuales se haya agotado toda reclamación de reconsideración dentro de la administración o de los órganos administradores de impuestos [2] En ese sentido y tomando en consideración que el recurso que nos ocupa trata de impugnar un oficio emitido por la Administración Tributaria, en ejercicio de sus funciones y deberes, es menester señalar que al tenor del señalado párrafo las disposiciones aplicables en la especie para que sea declarado admisible en la forma son las contenidas en la Ley No. 11-92 del

16/5/1992 y sus modificaciones; así como la Ley 173-07, de eficiencia recaudatoria. Que el párrafo I del artículo 141 de la Ley 11-92 (Código Tributario), expresa que: "Corresponde también al Tribunal Contencioso Tributario, conocer de las acciones en repetición o pago indebido o en exceso, de tributos en general, en las condiciones en que se especifica en otra parte de este Código". De acuerdo a este aspecto, debemos destacar que nos da la competencia para el conocimiento de los procesos relativos a dichas figuras, en las condiciones que manda la ley. Que luego de observar los textos ut supra indicados, conjuntamente con los argumentos controvertidos por las partes, este Tribunal ha podido establecer que la parte recurrente, no agotó los requisitos necesarios para interponer el Recurso Contencioso Tributario que nos ocupa, toda vez que no existe constancia en el expediente de que haya hecho el recurso de reconsideración, preestablecido en el artículo 3, literal a), de la Ley 173-07 ut supra indicado. No obstante, debemos aclararle a la parte recurrente, que si bien es cierto que el artículo 68 del Código Tributario consagra el procedimiento administrativo para solicitar la acción en repetición o pago de lo indebido o en exceso, y si sus pretensiones no son satisfechas a incoar su acción de reembolso, no menos cierto es, que a partir de la entrada en vigencia de la Ley 173-07, antes debe realizarse los requisitos de orden público para apoderar válidamente a esta jurisdicción. Por tanto, se procede acoger el medio de inadmisión planteado por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y al cual se adhirió al Procurador General Administrativo [2]"(sic).

15. Que esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia considera que, al declarar inadmisibile la acción en repetición o reembolso del pago indebido incoada por la parte recurrente bajo el criterio de que para ejercer esta acción jurisdiccional el contribuyente interesado debe agotar previamente la vía administrativa de la reconsideración, el tribunal *a quo* dictó una sentencia que interpreta incorrectamente las vías que el Código Tributario dispone, de manera específica, tanto en fase administrativa como en la jurisdiccional, para que los contribuyentes puedan reclamar a la Administración el reembolso de impuestos que hayan sido pagados de forma indebida o excesiva.
16. Que el tribunal *a quo* no advirtió que, si bien es cierto, que el indicado artículo 3 de la Ley núm. 173-07 de Eficiencia Recaudatoria, que modifica el artículo 139 del Código Tributario, restituyendo el agotamiento de la vía administrativa, previo a acudir ante la jurisdicción, se refiere a los casos de recursos contenciosos tributarios contra resoluciones y actos dictados por la Administración Tributaria en la aplicación y determinación de impuestos en su condición de sujeto activo o acreedor de la obligación tributaria, lo que no incluye la acción en reembolso, que al nacer como consecuencia del derecho que tiene el contribuyente de reclamar a la Administración la devolución o restitución de todo pago indebido, invirtiendo el rol de los sujetos de la relación jurídica tributaria poniendo a la Administración en la condición de sujeto pasivo u obligado frente al contribuyente por la devolución de dichos pagos, el legislador ha establecido una tutela diferenciada para este tipo de reclamación expresamente contemplada por los artículos 68 y 141 del Código Tributario de cuyo estudio combinado se desprende que el pago indebido o excesivo de impuestos dará lugar al procedimiento administrativo de reembolso por ante la Administración Tributaria y en caso de que el contribuyente no se sintiere satisfecho en sus pretensiones queda habilitado para incoar la acción en repetición o reembolso ante la jurisdicción contencioso tributaria.
17. Que contrario a lo establecido por dichos jueces, la vía de la reconsideración previa no ha sido instituida por la ley para la acción de reembolso, sino que de acuerdo a lo previsto por los artículos 68 y 141, citados una vez que el contribuyente haya solicitado el reembolso ante la administración y no lo haya obtenido, puede acudir directamente a la tutela de la jurisdicción contencioso tributaria para incoar dicha acción.
18. Que constituye un criterio jurisprudencial pacífico de esta Corte de Casación, "que las únicas dos vías habilitadas para la reclamación de reembolso por parte de un contribuyente que ha realizado pagos indebidos o excesivos de tributos, son: a) el procedimiento administrativo de reembolso ante la Administración Tributaria; b) la acción en repetición o de reembolso del pago indebido o excesivo ante el Tribunal Superior Administrativo, cuando el contribuyente no haya triunfado en su reclamación administrativa"; lo que aplica en la especie, al ser las vías que fueron ejercidas por la parte recurrente para el ejercicio de este derecho, lo que no fue advertido por dichos jueces.

19. Que no obstante hacer constar la sentencia recurrida que la parte hoy recurrente reclamó dicho reembolso de manera administrativa ante la Dirección General de Aduanas (DGA) y que en contra del oficio denegatorio emitido por esta, procedió a interponer la acción jurisdiccional de reembolso tal como ha sido dispuesto por los indicados artículos, dicho tribunal interpretó erróneamente estas disposiciones, lo que condujo declarar inadmisibles dichas acciones, dictando una sentencia carente de motivos y de base legal, que no puede superar la crítica de la casación, al desconocer principios constitucionales que rigen en esta materia como son, el de la legalidad y el de la reserva de ley para el ejercicio de los recursos, que impiden que a una persona se le puedan exigir agotar vías de recursos que no hayan sido expresamente instituidas por la ley.
20. Que adicionalmente y sin perjuicio de lo antes expuesto, una interpretación favorable a los derechos fundamentales relativos al acceso a la jurisdicción (principio pro-actione como concreción del principio pro-homine) tendrá, de igual manera, como efecto que se adopte una solución que haga operativo el ámbito de aplicación material de un derecho fundamental como es el derecho a una justicia accesible y oportuna previsto en el artículo 69.1 de la Constitución. Que lo anterior implica que frente a una disposición como la del artículo 68 del Código Tributario, reseñada anteriormente, dicho principio de favorabilidad obliga a los jueces a interpretar que los afectados podrán incoar directamente una acción ante jueces del orden judicial sin que necesariamente tengan que acudir a sede administrativa previa, por lo que al no actuar de ese modo los jueces del fondo han incurrido en los vicios denunciados por el recurrente.
21. Que el párrafo III del artículo 176 del Código Tributario, establece: "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 resulta aplicable en la especie, artículo que además establece en su párrafo V "que en el recurso de casación en esta materia no hay condenación en costas".

V. Decisión:

La Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, de conformidad con la Constitución de la República, la norma legal aplicada al caso, la doctrina jurisprudencial observada y con base en los motivos expuestos, dicta por autoridad y mandato de la ley la siguiente decisión:

FALLA:

ÚNICO: CASA la sentencia núm. 00312-2016, de fecha 30 de agosto de 2016, dictada por la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones contencioso tributario, cuyo dispositivo ha sido copiado en parte anterior del presente fallo, y envía el asunto por ante la Tercera Sala, en las mismas atribuciones.

Firmado: *Manuel Alexis Read Ortiz, Manuel R. Herrera Carbuccia, Moisés A. Ferrer Landrón, Anselmo Alejandro Bello F. y Rafael Vásquez Goico. César José García Lucas. Secretario 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, Secretario General, que certifico.