
Sentencia impugnada:	Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo, del 31 de octubre de 2016.
Materia:	Contencioso-Tributario.
Recurrente:	Dirección General de Impuestos Internos (DGII).
Abogados:	Licdos. Lorenzo Natanael Ogando de la Rosa e Iónides de Moya Ruiz.
Recurrido:	Seguros Universal, S.A.
Abogadas:	Licdas. Kirsis Betzaida Marmolejos y Michele Marmolejos.

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, jueces 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 **20 de diciembre 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 la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), contra la sentencia núm. 00362-2016, de fecha 31 de octubre de 2016, dictada por la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo, cuyo dispositivo figura copiado más adelante.

I. Trámites del recurso

1. El recurso de casación fue interpuesto mediante memorial depositado en fecha 21 de diciembre de 2018, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, a requerimiento de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), ente de derecho público con personalidad jurídica propia conforme a la Ley núm. 227-06, del 19 de junio de 2006, representada por su director general Magín Javier Díaz Domingo, dominicano, provisto de la cédula de identidad y electoral núm. 001-0172635-4, con domicilio legal en la avenida México núm. 48, sector Gascue, Santo Domingo Distrito Nacional; la cual tiene como abogados constituidos a los Lcdos. Lorenzo Natanael Ogando de la Rosa e Iónides de Moya Ruiz, dominicanos, portadores de las cédulas de identidad y electoral núms. 001-0768456-5 y 001-0921954-3, con domicilio de elección común, para los fines del presente recurso, en el domicilio legal de su representado.

2. El emplazamiento del recurso de casación a la parte recurrida, sociedad comercial Seguros Universal, SA., se realizó mediante acto núm. 36/2019, de fecha 16 de enero de 2019, instrumentado por Aquiles J. Pujols Mancebo, alguacil de estrados de la Cámara Penal de la Corte de Apelación del Departamento Judicial de Santo Domingo.

3. La defensa al recurso de casación fue presentada mediante memorial depositado en fecha 7 de febrero de 2019, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, por la sociedad comercial Seguros Universal, SA., constituida de conformidad con las leyes de la República Dominicana, con domicilio social en la avenida Winston Churchill núm. 1100, torre Universal de Seguros, ensanche Piantini, Santo Domingo, Distrito Nacional, representada por su presidente Ernesto Izquierdo, dominicano, titular de la cédula de identidad y electoral núm. 001-0094143-4, domiciliado y residente en Santo Domingo, Distrito Nacional; la cual tiene como abogadas constituidas a las Lcdas. Kirsis Betzaida Marmolejos y Michele Marmolejos, dominicanas, provistas de las cédulas de identidad y electoral núms. 001-1158228-4 y 402-2180068-9, con domicilio profesional, en la calle Luis Amiama Tió núm. 1, edif. Plaza Comercial Arroyo Hondo, 2º piso, Arroyo Hondo, Santo Domingo, Distrito Nacional.

4. Mediante dictamen de fecha 12 de marzo de 2019, suscrito por la Dra. Casilda Báez Acosta, la Procuraduría General de la República dictaminó el recurso, estableciendo que procede acogerlo.

5. La audiencia fue celebrada por esta Tercera Sala, en atribuciones de lo *contencioso-tributario*, en fecha 18 de septiembre de 2019, integrada por los magistrados Manuel A. Read Ortiz, presidente, Manuel R. Herrera Carbuccia y Anselmo Alejandro Bello F., jueces miembros y asistidos de la secretaria y del ministerial, trámite que una vez concluido coloca el expediente en condiciones de ser decidido.

II. Antecedentes

6. En ocasión de un proceso de oficio de determinación de obligaciones tributarias contra Seguros Universal, SA., fundamentada en que en las inspecciones y verificaciones internas de dicha entidad, se determinaron inconsistencias, omisiones, hechos, hallazgos y reparos en las declaraciones juradas, específicamente en “Pagos de Salarios de Navidad superiores a la duodécima parte del salario anual” durante los períodos fiscales de diciembre 2008 y diciembre de 2009, resolución que fue recurrida en reconsideración por Seguros Universal, SA., mediante instancia de fecha 27 de diciembre de 2010, dictando la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), la resolución núm. 747-11, en fecha 14 de octubre de 2011, mediante la cual rechaza el indicado recurso.

7. La referida resolución de reconsideración fue recurrida por la sociedad comercial Seguros Universal, SA., mediante instancia de fecha 18 de noviembre de 2011, dictando la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo, la sentencia núm. 00362-2016 de fecha 31 de octubre de 2016 objeto del presente recurso y cuyo dispositivo textualmente dispone lo siguiente:

PRIMERO: DECLARA bueno y válido en cuanto a la forma el presente Recurso Contencioso Tributario, incoado por la empresa SEGUROS UNIVERSAL, S. A., en fecha dieciocho (18) de noviembre del año 2011, contra la Resolución de Reconsideración No. 747-11, de fecha 14 de octubre de 2011, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), por haber sido interpuesto conforme a la normativa vigente. **SEGUNDO:** ACOGE en cuanto al fondo el presente Recurso Contencioso Tributario incoado por la empresa SEGUROS UNIVERSAL, S. A., en fecha dieciocho (18) de noviembre del año 2011, contra la Resolución de Reconsideración No. 747-11, de fecha 14 de octubre de 2011, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), en consecuencia, REVOCA en todas sus partes la Resolución de Reconsideración No. 747-11, antes descrita, conforme los motivos indicados. **TERCERO:** ORDENA, a la secretaria la notificación de la presente sentencia por las vías legales disponibles, a la parte recurrente, empresa SEGUROS UNIVERSAL, S. A., a la Dirección General de Impuestos Internos, así como al Procurador General Administrativo. **CUARTO:** ORDENA, que la presente sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Superior Administrativo (sic).

III. Medios de casación

8. La parte recurrente invoca en sustento de su recurso de casación el siguiente medio: “**Único medio:** Errónea interpretación y aplicación de la ley”.

IV. Considerandos de la Tercera Sala, después de deliberar

Juez ponente: Rafael Vásquez Goico

9. 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.

10. Para apuntalar su único medio de casación, la parte recurrente sostiene en esencia que, el tribunal *a quo* ha realizado una errónea interpretación legal cuando asume que la modificación de que fue objeto el artículo 222 del Código de Trabajo, mediante el párrafo que le fue agregado por la Ley núm. 204-97, supone que todo monto pagado en razón del salario de navidad entra dentro de la exención al impuesto sobre la renta, obviando que la interpretación correcta es que el salario de navidad puede perfectamente exceder la cantidad de cinco (5) salarios mínimos, sin que necesariamente dicho monto exceda la duodécima parte del salario anual ordinario, por lo que

debe ser retenido todo monto que exceda de la duodécima parte del salario ordinario, pues se encuentra fuera del límite de las exenciones.

12. Para fundamentar su decisión el tribunal *a quo* expuso los motivos que textualmente se transcriben a continuación:

“(…) Que con respecto al salario trece o de navidad, la legislación laboral dispone en el artículo 222 del Código de Trabajo de la República Dominicana lo siguiente: “El salario de navidad no es susceptible de gravamen, embargo, cesión o venta, ni está sujeto al impuesto sobre la renta”. “Esta disposición se aplica aunque el monto pagado sea mayor de los cinco (5) salarios mínimos legalmente establecido”. (Párrafo agregado al Artículo 222 del Código de Trabajo, por la Ley No. 204-97). 8. Que no obstante lo anterior, el artículo 48 del Reglamento No. 139/98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta dispone que: “Además de la exención anual establecida en el literal o) del artículo 299 del Código, también está exento el salario de Navidad de acuerdo con las previsiones de la Ley 16-92, de fecha 29 de mayo de 1992 y sus modificaciones (Código de Trabajo), hasta el límite de la duodécima parte del salario anual”. (….) Que de los citados artículos se evidencia que existe una contradicción de normas, toda vez 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 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 éstos por la parte recurrente; que la parte recurrida ignora el principio de legalidad establecido en el artículo 39 numeral 15 de nuestra Constitución, sobre todo el de legalidad tributaria, que estipula la no existencia de tributo sin ley previa, y que es uno de los pilares constitucionales que sostiene el régimen tributario, consagrado en nuestro sistema jurídico en los artículos 93, numeral 1, inciso a) y 243 de la Constitución, según la cual la ley es la única fuente de la obligación tributaria sustantiva. Que fijado lo anterior, es menester indicar que las disposiciones del artículo 219 del Código de Trabajo establecen que: “El empleador está obligado a pagar al trabajador en el mes de diciembre, el salario de navidad sin perjuicio de los usos y prácticas de la empresa, lo pactado en el convenio colectivo o el derecho del empleador de otorgar por concepto de éste una suma mayor”. (….) Que respecto al artículo 222 del Código de Trabajo (Ley No. 16-92) la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia ha manifestado lo siguiente: “Considerando, que el salario de Navidad, es un salario diferido en el tiempo, que tiene un carácter anual complementario, con la finalidad de otorgar valores de curso legal, en una época donde el trabajador necesita y requiere cubrir necesidades personales y familiares, en consecuencia la finalidad de la disposición establecida en el párrafo agregado al artículo 222 del Código de Trabajo expresa: “El salario de Navidad no es susceptible de gravamen, embargo, cesión o venta, ni está sujeto al impuesto sobre la renta (párrafo, Ley 204-97) estas disposiciones se aplican aunque el monto pagado sea mayor de cinco (5) salarios mínimos legalmente establecidos”. Que del análisis de la Resolución de Reconsideración impugnada se evidencia que la administración tributaria realizó una incorrecta aplicación de la ley, al realizar ajustes a la Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta correspondiente a los períodos fiscales diciembre 2008 y diciembre 2009 de la empresa recurrente, al pretender que se le retenga dicho impuesto a los empleados de la compañía recurrente, destruyendo en ese sentido la presunción de legalidad de la administración tributaria, razón por la que este tribunal entiende procedente acoger el recurso contencioso tributario interpuesto por la empresa SEGUROS UNIVERSAL, S. A., en fecha 18 de noviembre del año 2011, y en consecuencia revocar en todas sus partes la Resolución de Reconsideración No. 747-11, dictada por Dirección General de Impuestos Internos, en fecha 14 de octubre del 2011” (sic).

13. Esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, ha asumido el criterio siguiente: “(…) El salario es un derecho de carácter alimentario, ya que sirve para el sustento del trabajador y su familia, lo que ha llevado al constituyente al incluirlo expresamente como uno de los derechos fundamentales de la persona humana, (art. 62, ordinal 9); derecho que, al tenor de lo dispuesto en el artículo 68 de la Constitución, debe ser garantizado por todos los poderes públicos, mediante los mecanismos que ofrezcan al deudor la posibilidad de obtener su satisfacción y efectividad; que tanto el Código de Trabajo, como el Convenio 95 sobre Protección al Salario de la Organización Internacional del Trabajo,

debidamente ratificado por el Congreso Nacional, dispone expresamente que los descuentos del salario solo deben permitirse de acuerdo a las condiciones y dentro de los límites fijados por la ley; y, que así mismo dicho Convenio 95, en su artículo 6, prohíbe que los empleadores limiten en forma alguna la libertad del trabajador de disponer de su salario; que el salario de Navidad, es un salario diferido en el tiempo, que tiene un carácter anual complementario, con la finalidad de otorgar valores de curso legal, en un época donde el trabajador necesita y requiere cubrir necesidades personales y familiares, en consecuencia la finalidad de las disposiciones del párrafo establecido en el artículo 222 del Código de Trabajo expresa: “El salario de Navidad no es susceptible de gravamen, embargo, cesión o venta, ni está sujeto al Impuesto sobre la Renta (párrafo, Ley núm. 204-97) esta disposición se aplica aunque el monto pagado sea mayor de cinco (5) salarios mínimos legalmente establecidos”, lo que viene a reformar el carácter protector del derecho del trabajo y a concretizar los fines de un Estado Social y de Derecho”.

14. Para dispensar una correcta solución al medio esgrimido por la parte recurrente conviene realizar una precisión básica, la cual descansa sobre una idea central del criterio citado, consistente en el concepto dinámico del derecho y de la actividad jurídica, que trae de la mano el dogma del importante papel que juega la realidad en el Derecho Tributario conforme al artículo 2 del Código Tributario.

15. En síntesis, la Administración Tributaria sostiene que los jueces del fondo que dictaron el fallo atacado erraron en la interpretación de la ley, ya que la exención tributaria creada por el párrafo del artículo 222 del Código de Trabajo no tiene aplicación cuando el empleador ha pagado, bajo el rótulo relativo al salario de navidad, sumas mayores a la duodécima parte del salario recibido por el trabajador en un año calendario.

16. El artículo 219 del Código de Trabajo establece que: “El salario de navidad es uno de los beneficios legales que el contrato de trabajo acuerda a los trabajadores y consiste en la duodécima parte de las sumas que este último recibiera en el año calendario”.

17. El artículo 222 del mismo instrumento señala que el salario de navidad no está sujeto al pago del impuesto sobre la renta, disposición que se aplica aunque el monto pagado sea mayor de los cinco (5) salarios mínimos legalmente establecido.

18. El artículo 48 del reglamento para aplicación del título II, impuesto sobre la renta, decreto núm. 139-98 dispone que: “Además de la exención anual establecida en el literal o) del artículo 299 del Código, también está exento el salario de Navidad de acuerdo con las previsiones de la Ley 16-92, de fecha 29 de mayo de 1992 y sus modificaciones (Código de Trabajo), hasta el límite de la duodécima parte del salario anual”.

19. Esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, actuando como corte de casación advierte que, contrario a lo sostenido por la parte recurrente, del párrafo del artículo 222 del Código de Trabajo se desprende una exoneración legal expresa de los montos pagados por los empleadores por concepto de salarios de navidad a favor de sus trabajadores, protegida por el principio de legalidad tributaria, lo que crea una presunción *juris tantum* sobre el motivo de la indicada exención impositiva que beneficia en principio a quienes en términos formales hayan recibido sumas por concepto de salario de navidad. Que bajo ese esquema, en los casos en los cuales la administración tributaria haya decidido gravar sumas recibidas por ese concepto (salario de navidad) y dicha actuación administrativa haya sido impugnada en nulidad ante la jurisdicción contencioso tributaria, corresponde a la administración que así actúe probar ante los jueces correspondientes los elementos o evidencias que permitan determinar que los montos exonerados no responden en la realidad a pagos por concepto de salario de navidad, sino a otro emolumento, sujeto a pago de impuesto sobre la renta, para lo cual cuenta con la más amplia libertad de pruebas que le acuerda el derecho a la prueba como integrante del derecho fundamental al debido proceso.

20. La apreciación soberana de las pruebas a que se refiere el ordinal anterior está a cargo de los jueces del fondo, quienes tienen el deber de valorar las mismas de forma racional, otorgándoles el peso que corresponde en relación a las pretensiones de las partes; todo ello en razón del principio de supremacía de la realidad tributaria, el cual procura evitar las distracciones y defraudaciones al Estado por medio del uso abusivo de herramientas legales que supongan la exoneración total o parcial del pago de impuestos establecidos en nuestro ordenamiento jurídico.

21. Del estudio del expediente formado a raíz del presente recurso de casación, no se evidencia que la administración tributaria haya aportado prueba en el sentido antes indicado, lo que permite presumir que todo

monto indicado como salario de navidad está libre del pago del impuesto sobre la renta, como de forma correcta consideró el tribunal *a quo*, no advirtiéndose errores de derecho en la interpretación y aplicación del párrafo del artículo 222 del Código de Trabajo y del artículo 48 del decreto núm. 139-98, ya que este último texto normativo, de naturaleza reglamentaria, debe ser interpretado conforme al principio de realidad tributaria, conectado intrínsecamente al derecho fundamental al debido proceso previsto en el artículo 69 de la Constitución. Todo en atención a que la procura de la verdad es un eje transversal de todos los procesos, motivo por el cual debe ser desestimado el medio analizado y rechazado el recurso de casación.

22. Que en materia tributaria no ha lugar a la condenación en costas, de acuerdo a lo previsto por el artículo 176, párrafo V, del Código Tributario, aún vigente en este aspecto.

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: RECHAZA el recurso de casación interpuesto por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), contra la sentencia núm. 00362-2016 de fecha 31 de octubre de 2016, dictada por la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo, cuyo dispositivo ha sido copiado en parte anterior del presente fallo.

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.