

SENTENCIA DEL 18 DE ENERO DE 2012, NÚM. 14

Sentencia impugnada:	Tribunal Contencioso Tributario, actualmente Tribunal Superior Administrativo, del 7 de marzo de 2002.
Materia:	Contencioso-administrativo.
Recurrente:	Cartonajes Hernández (W.I.), S. A.
Abogados:	Licda. Carmen Elena Ibarra Toledano y Dr. Martín W. Rodríguez Bello.
Recurrida:	Dirección General de Impuestos Internos.
Abogado:	Dr. J. B. Abreu Castro.

TERCERA SALA

Rechaza

Audiencia pública del 18 de enero de 2012.

Preside: Manuel Ramón Herrera Carbuccia.

Dios, Patria y Libertad

En Nombre de la República, la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, dicta en audiencia pública la siguiente sentencia:

Sobre el recurso de casación interpuesto por Cartonajes Hernández (W.I.), S. A., sociedad comercial constituida al amparo de las leyes de la República Dominicana, con su domicilio y asiento social en la calle Aníbal de Espinosa, número 114, de esta ciudad, representada por su Vicepresidente, Ricardo José Álvarez, dominicano, mayor de edad, Cédula de Identidad y Electoral núm. 001-0171855-9, contra la sentencia dictada por el Tribunal Contencioso Tributario, actualmente denominado Tribunal Superior Administrativo, el 7 de marzo de 2002, cuyo dispositivo se copia más adelante;

Oído al alguacil de turno en la lectura del rol;

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 4 de abril de 2002, suscrito por la Licda. Carmen Elena Ibarra Toledano y el Dr. Martín W. Rodríguez Bello, Cédulas de Identidad y Electoral núms. 001-1017317-6 y 001-0068123-8, respectivamente, abogados de la recurrente, 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 5 de agosto de 2002, suscrito por el entonces Procurador General Tributario, Dr. J. B. Abreu Castro, Cédula de Identidad y Electoral núm. 001-0005194-5, quien de conformidad con lo previsto en el artículo 150 del Código Tributario, actúa a nombre y representación de la Dirección General de Impuestos Internos, parte recurrida;

Vista la resolución dictada por la Suprema Corte de Justicia, el 5 de enero de 2012, que acoge la inhibición presentada por la magistrada Sara I. Henríquez Marín, Juez de esta Sala, la cual contiene el dispositivo siguiente: “Unico: Acoge la inhibición propuesta por la magistrada Sara I. Henríquez Marín, Juez de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, para integrar la misma en el caso de que se trata”;

Visto el auto dictado el 16 de enero de 2012 por el magistrado Manuel Ramón Herrera Carbuccia, Presidente de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, por medio del cual se llama a sí mismo,

conjuntamente con los magistrados Robert C. Placencia Alvarez y Edgar Hernández Mejía, 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;

La CORTE, en audiencia pública del 23 de febrero de 2011, estando presentes los Jueces: Pedro Romero Confesor, en funciones de Presidente; Julio Aníbal Suárez, Enilda Reyes Pérez y Darío O. Fernández Espinal, asistidos de la Secretaria General y después de haber deliberado los jueces signatarios de este fallo;

Considerando, que en la sentencia impugnada y en los documentos a que ella se refiere, consta lo siguiente: a) que en fecha 6 de septiembre de 1996, mediante comunicación núm. 105, la antigua Dirección General del Impuesto sobre la Renta, le notificó a la firma Cartonajes Hernandez (W. I.), S. A., los ajustes practicados a sus declaraciones juradas de Impuesto sobre las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), correspondientes a los meses de enero a diciembre de 1994; b) que juzgando improcedentes estos ajustes, la referida empresa interpuso recurso de reconsideración ante dicha dirección general, que en fecha 28 de julio de 1997, dictó su Resolución núm. 61-97, cuyo dispositivo dice lo siguiente: a) que en fecha 28 de julio del Mil Novecientos Noventa y Siete (1997), la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, dictó su Resolución de ITBIS núm. 61-97, cuya parte dispositiva es la siguiente: 1) Declarar, regular y válido en la forma, el recurso en reconsideración interpuesto por Cartonaje Hernández, S. A.; 2) Dejar sin efecto la sanción aplicada por evasión ascendente a la suma de RD\$2,271,679.00, correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 1994; 3) Mantener, el saldo a favor resultante de la fiscalización efectuada, correspondiente al mes de octubre de 1994; 4) Mantener, todos los impuestos determinados de las sumas de RD\$11,274,504.00 y RD\$1,128,838.00, correspondientes a los períodos citados; 5) Requerir, del contribuyente el pago de las diferencias de impuesto determinadas ascendentes a las sumas de RD\$409,446.00 y RD\$1,128,379.00, correspondiente a los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, noviembre y diciembre de 1994, más los recargos aplicados de las sumas de RD\$551,290.00 y RD\$1,149,200.00, por concepto de recargos aplicados por Mora, en virtud del artículo 251 de la Ley núm. 1192, relativos a los Impuestos, a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), más el 2.58% de interés indemnizatorio por cada mes o fracción de mes sobre el impuesto determinado, según el artículo 27 de la Ley núm. 11-92, a partir del 15 de mayo de 1997; 6) Conceder, un plazo de quince (15) días, a partir de la fecha de notificación de la presente resolución, para el pago de las sumas adeudadas al Fisco; 7) Remitir, al contribuyente tres (3) formularios IT-2 ref., para que efectúe el pago de las sumas adeudadas al Fisco; d) que no conforme con la anterior decisión, la empresa Cartonajes Hernández, (W.I.), S. A., por medio de su escrito de fecha 11 de agosto del año Mil Novecientos Noventa y Siete (1997), elevó formal recurso jerárquico ante esta Secretaría de Estado, en solicitud de revocación del fallo dictado por la Dirección General del Impuesto sobre la Renta”; c) que sobre el recurso jerárquico interpuesto en contra de la misma, la entonces Secretaría de Estado de Finanzas, dictó su Resolución núm. 416-98 de fecha 29 de octubre de 1998, cuyo dispositivo dice lo siguiente: “Primero: Admitir, como por la presente admite, en cuanto a la forma, el recurso jerárquico elevado por la firma Cartonaje Hernández (W. I.), S. A., contra la Resolución de ITBIS núm. 61-97, de fecha veintiocho (28) de julio del año Mil Novecientos Noventa y Siete (1997), dictada por la Dirección General del Impuesto Sobre la Renta; Segundo: Rechazar, como la presente rechaza, en cuanto al fondo, el recurso jerárquico antes mencionado; Tercero: Confirmar, como por la presente confirma en todas sus partes la indicada Resolución ITBIS núm. 61.97, de fecha

veintiocho (28) de julio del año Mil Novecientos Noventa y Siete (1997), dictada por la citada Dirección General; Cuarto: Conceder un plazo de (15) quince días, a partir de la fecha de notificación de la presente Resolución, para el pago de la suma adeudada al Fisco; Quinto: Comunicar, la presente resolución a la Dirección del Impuesto Sobre la Renta y a la parte interesada, para los fines procedentes”; d) que sobre el recurso contencioso tributario interpuesto ante el Tribunal a-quo, intervino la sentencia impugnada cuyo dispositivo dice lo siguiente: “Primero: Ratificar, como al efecto ratifica, la declaratoria de validez del recurso contencioso tributario, incoado por la recurrente Cartonajes Hernández (W. I.), S. A., en fecha 13 de noviembre de 1998, pronunciada mediante sentencia núm. 042-2001 de fecha 11 de septiembre del año 2001 de este mismo tribunal; Segundo: Rechazar, como al efecto rechazamos, en cuanto al fondo el recurso contencioso tributario incoado por la firma Cartonaje Hernández (W. I.), S. A., contra la Resolución núm. 416-98 dictada por la Secretaría de Estado de Finanzas en fecha 29 de octubre de 1998, por carecer de base legal, y en consecuencia confirmar, en todas sus partes la resolución del presente recurso; Tercero: Ordenar, como al efecto ordena, la comunicación de la presente sentencia por Secretaría a la parte recurrente Cartonaje Hernández (W. I.), S. A., y al Magistrado Procurador General Tributario; Cuarto: Ordenar, que la presente sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Contencioso Tributario”;

Considerando, que en su memorial de casación la recurrente invoca los siguientes medios: Primer Medio: Violación del artículo 3, parte in fine del Código Tributario, relativo a las normas supletorias del derecho tributario aplicables al presente caso; Segundo Medio: Violación de los artículos 1689 y siguientes del Código Civil, relativos a la figura jurídica de la cesión de crédito, aplicables supletoriamente al presente caso; Tercer Medio: Violación de los artículos 18, 19 y 334 del Código Tributario, relativos a la compensación, falta de motivos, motivos insuficientes e incongruentes;

Considerando, que en el desarrollo de los medios de casación propuestos contra la sentencia impugnada los que se examinan conjuntamente, por su estrecha vinculación, la recurrente alega en síntesis lo siguiente: “que los jueces del Tribunal a-quo han violado e ignorado olímpicamente, de manera reprochable y censurable, el contenido del párrafo III, del artículo 3 del Código Tributario, especialmente en lo que respecta a la figura jurídica de la cesión de crédito, contemplada por los artículos 1689 y siguientes del Código Civil y aplicables supletoriamente al presente caso, específicamente en lo relativo a los requisitos para su validez y a sus efectos; que los jueces de dicho tribunal han hecho una interpretación errónea de esta figura, al establecer en su sentencia que la figura de la cesión de crédito intervenida entre César Iglesias y Cartonajes Hernández no le es oponible a la Administración Tributaria, bajo el argumento de que no es un modo de extinción de la obligación tributaria, con lo que incurre en un grave error conceptual, pues en primer lugar, y de conformidad con el derecho civil, la cesión de crédito no es un modo de extinción de las obligaciones, sino un modo de transmisión de las mismas, por lo que es lógico que no esté incluida en los modos de extinción de las obligaciones tributarias contemplados por el Código Tributario y además, dicho código no contempla los modos de transmisión de las obligaciones tributarias, olvidando dicho tribunal que la cesión de crédito, aunque no está contemplada de manera expresa por el referido código, si lo está en los artículos 1689 y siguientes del Código Civil aplicables supletoriamente al presente caso, pero dichos jueces vieron la cesión de crédito como un cuerpo extraño al derecho tributario, violando e ignorando simultáneamente las disposiciones del artículo 3, párrafo III, del Código Tributario, que obliga a los jueces cuando no existan disposiciones expresas para la solución de un caso en la materia tributaria, aplicar supletoriamente las disposiciones del derecho común; que el Tribunal a-quo incurrió además, en una aplicación errada y desnaturalizada de los artículos 68 y 334 del Código Tributario, al considerar que el Contrato de Cesión de Crédito intervenido entre dichas empresas no le es oponible a la Administración Tributaria y que no surte efectos para los

finances fiscales, lo cual es totalmente errado y falso, ya que en el presente caso la empresa César Iglesias, C. por A., (cedente), transmitió su crédito a favor de la empresa Cartonajes Hernández (cesionario), en contra de la Administración Tributaria (deudor cedido), por lo que contrario a lo establecido por dicho tribunal, esta operación es perfectamente válida, ya que se cumplieron con los requisitos establecidos en los artículos 1689 y siguientes del Código Civil y la misma se hizo oponible a la Administración Tributaria mediante el Acto de Alguacil núm. 21/99, notificado a requerimiento de Cartonajes Hernández, por lo que dicha cesión es perfectamente oponible a la administración, no pudiendo ignorarla ni mucho menos desconocerla; que por último, dicho tribunal violó además, los artículos 18, 19 y 334 del Código Tributario, relativos a la compensación como medio de extinción de las obligaciones tributarias, además de que su sentencia adolece de falta de motivos, ya que dicho tribunal no tomó en cuenta que el saldo a favor (crédito) de la César Iglesias, C. por A., (cedente), que tuvo por causa el pago indebido o en exceso de impuestos a la Administración Tributaria, pasó al patrimonio de la hoy recurrente (cesionaria) y permaneció inmutado, por lo que es perfectamente válido que en su calidad de cesionaria pueda invocar la compensación de su crédito con los impuestos que debía pagar a la Administración Tributaria, siempre que se cumplan los requisitos relativos a la compensación, pero dicho tribunal, en una confusa sentencia, no explica ni da motivos respecto de su solicitud para compensar su crédito cierto, líquido y exigible con la Administración Tributaria, ni analizó, ni ponderó las disposiciones de los artículos 18, 19 y 334 del Código Tributario relativos a los requisitos de validez necesarios para la compensación y si estos requisitos no se cumplieron en el presente caso, en que consistió dicho incumplimiento, lo que evidencia que dicho tribunal no ha hecho una correcta aplicación de estos textos legales, ni del Código Civil aplicable supletoriamente, por lo que su sentencia debe ser casada con todas sus consecuencias legales”;

Considerando, que en la sentencia impugnada se expresa lo siguiente: “que respecto de lo que plantea la recurrente sobre la cesión de crédito en el sentido de que debe ser aceptada, es preciso poner de manifiesto que la recurrente acordó con César Iglesias, C. por A., una cesión del crédito que ésta posee con la Administración Tributaria para que dicho crédito fuera compensado con la deuda que tiene Cartonajes Hernández (W.I.), C. por A., por concepto de ITBIS para los ejercicios fiscales enero a diciembre de 1994; que luego del estudio de los documentos aportados por la recurrente, contrario a lo que alega Cartonajes Hernández (W. I.), C. por A., respecto de que la Dirección General de Impuestos Internos autorizó a realizar dicha cesión, este tribunal advierte que la Dirección General, mediante oficio ITBIS Núm. 144 de fecha 19 de agosto de 1994 dirigido a la empresa César Iglesias, C. por A., solo se limitó a comunicar a dicha compañía que ella tenía un saldo a favor de RD\$7,161,598.00, lo cual no conlleva una aceptación de la cesión de crédito por parte de la administración; que si bien es cierto que César Iglesias, C. por A., al momento de convenir la cesión con Cartonajes Hernández, (W. I.), C. por A., tenía un crédito a su favor con la administración tributaria, no menos cierto es que la cesión de crédito intervenida entre ellos no le es oponible a la administración tributaria, ya que esta figura jurídica no es un modo de extinción de la obligación tributaria, en razón de que los modos de extinción de la obligación son: el pago, la compensación, la confusión y la prescripción; que de conformidad con lo establecido en el artículo 68 del Código Tributario prevé que el contribuyente podrá incoar la acción en repetición o reembolso cuando hubiese realizado un pago indebido o en exceso de tributos, recargos, intereses o sanciones pecuniarias, mediante el procedimiento administrativo de reembolso por ante la Administración Tributaria; que asimismo el artículo 334 del Código Tributario establece el procedimiento de reclamación señalando que: “los contribuyentes y responsables que hubieren pagado indebidamente o en exceso el Impuesto Sobre la Renta o sus recargos e intereses y sanciones referentes a ellos, podrán reclamar su reembolso dentro de los tres años a partir de la fecha de pago o de la

determinación del crédito a su favor cuando éste se derive de retenciones o anticipos de impuestos. Interpuesto el pedido de reembolso, la Administración Tributaria procederá a su tramitación, pudiendo compensar de oficio el crédito del contribuyente o responsable, total o parcialmente, con las deudas líquidas y exigibles que provengan del mismo impuesto y se refieran a períodos no prescritos, comenzando por los más antiguos”; que en el caso de la especie, de la lectura de los artículos transcritos se evidencia que en lo referente a la cesión de crédito César Iglesias, C. por A., no realizó el procedimiento correcto en razón de que el único recurso de que dispone el contribuyente, por el pago de lo indebido es la acción en reembolso ante la Administración Tributaria, por lo que el contrato de cesión de crédito intervenido entre César Iglesias, C. por A., y Cartonajes Hernández (W. I.), S. A., no le es oponible a la administración tributaria y no surte efectos para fines fiscales, en consecuencia de lo cual procede a confirmar la resolución recurrida”;

Considerando, que lo transcrito precedentemente revela, que al establecer en su sentencia “que el contrato de cesión de crédito intervenido entre César Iglesias, C. por A., y Cartonajes Hernández (W. I.), S. A., no le es oponible a la Administración Tributaria y no surte efectos para fines fiscales”, el Tribunal a-quo aplicó correctamente las disposiciones legales que rigen la materia tributaria, contrario a lo que alega la recurrente, ya que, tal como lo establece dicho tribunal, los modos de extinción de la obligación tributaria están taxativamente dispuestos por el artículo 15 del Código Tributario y son: el pago, la compensación, la confusión y la prescripción; sin embargo, en la especie, el Tribunal a-quo pudo establecer que la recurrente pretende invocar la extinción de su obligación tributaria de ITBIS, mediante la compensación del crédito que alega le fuera cedido por César Iglesias, C. por A., a través de una cesión de crédito suscrita entre estas empresas, con lo que pretende utilizar dicha cesión como si fuera uno de los modos de extinción de su obligación tributaria, lo que no es posible a los fines fiscales, ya que la obligación tributaria, contrario a la obligación de derecho privado, es un vínculo de derecho público que tiene su origen en la ley, por lo que al ser materia privativa de ley, le corresponde a ésta regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago; no pudiendo en consecuencia esta obligación ser extinguida por un simple acuerdo de voluntades entre las partes, como pretende la recurrente, puesto que en virtud del principio de legalidad, la norma legal tributaria reemplaza a la voluntad de las partes, como fuente directa de la obligación, además de que dentro de los principios contemplados por el derecho tributario con respecto a la obligación tributaria se encuentra el que establece que “Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al Fisco” y el legislador tributario dominicano, en cumplimiento al principio de legalidad tributaria, ha sido claro al disponer cuales son los modos por los que se extingue la obligación tributaria, dentro de los que no se encuentra la cesión de crédito, de donde resulta evidente que este convenio entre particulares no le resulta oponible a la Administración Tributaria, tal como ha sido decidido por dicho tribunal en su sentencia, en la que establece motivos suficientes y pertinentes que justifican lo decidido y que permite a esta Suprema Corte apreciar que en el presente caso se ha efectuado una recta aplicación de la ley, sin incurrir en los vicios denunciados por la recurrente, por lo que procede rechazar sus alegatos;

Considerando, que con respecto a lo alegado por la recurrente de que al rechazar la cesión de crédito intervenida entre esta empresa y César Iglesias, C. por A., el Tribunal a-quo violó el contenido del párrafo III, del artículo 3 del Código Tributario, especialmente en lo que respecta a la figura jurídica de la cesión de crédito, contemplada por los artículos 1689 y siguientes del Código Civil, los que a entender de la recurrente se aplican supletoriamente al presente caso y le son oponibles a la Administración Tributaria, frente a estos señalamientos esta Suprema Corte de Justicia se pronuncia en el sentido de que, si bien es cierto que de acuerdo al referido artículo 3, párrafo III del Código Tributario, se establece en

orden de jerarquía el conjunto de fuentes supletorias del derecho tributario, encontrándose el derecho privado como última opción dentro de las mismas, no menos cierto es que el análisis de dicho texto revela que estas fuentes subsidiarias, solo se aplicarán cuando no existan disposiciones expresas en el Código Tributario para la solución de un caso determinado y siempre que estas normas supletorias se avengan a la naturaleza y fines del derecho tributario, lo que no se cumple en la especie, ya que tal como lo establece el Tribunal a-quo en su sentencia, la solución del presente caso ha sido expresamente prevista por el Código Tributario, que contempla la acción de reembolso para que todo contribuyente que tenga un crédito fiscal pueda obtener de la Administración Tributaria la devolución del mismo; lo que imposibilita que, contrario a lo que alega la recurrente, en el presente caso puedan tener aplicación las normas supletorias del derecho civil, ya que tal aplicación se encuentra subordinada a la inexistencia de normas propias y específicas dentro del Código Tributario, lo que no ocurre en el presente caso, ya que el procedimiento aplicable a estos fines se encuentra regulado por los artículos 68 y 334 del Código Tributario, como lo analizó el Tribunal a-quo en su decisión; además, y tal como se estableció en el motivo anterior, en la especie se trata del cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, que es una obligación de derecho público que tiene su origen la ley, por ser el Estado el sujeto activo y su objeto tener una finalidad pública, estando impedidos los particulares de establecer convenios que afecten la cuantía de dicha obligación, ya que así lo prohíbe el artículo 2 del Código Tributario, del que se desprende el principio de que “las formas jurídicas de los particulares que se traduzcan en una disminución de la cuantía de las obligaciones son inoponibles para la Administración”, medio éste suplido de oficio por esta Suprema Corte de Justicia y que permite comprobar que la sentencia impugnada ha sido dictada conforme a la ley que rige la materia, por lo que procede rechazar los medios de casación que se examinan, así como el recurso de casación de que se trata, por improcedente y mal fundado;

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

Por tales motivos, Primero: Rechaza el recurso de casación interpuesto por Cartonajes Hernández (W.I.), S. A., contra la sentencia dictada por el Tribunal Contencioso Tributario, actualmente denominado Tribunal Superior Administrativo, el 7 de marzo de 2002, 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 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 18 de enero de 2012, años 168° de la Independencia y 149° de la Restauración.

Firmado: Manuel Ramón Herrera Carbuccion, Robert C. Placencia Alvarez y Edgar Hernández Mejía. Grimilda Acosta, Secretaria General.

La presente sentencia ha sido dada y firmada por los señores Jueces que figuran al pie, en la audiencia pública del día, mes y año en ella expresados, y fue firmada, leída y publicada por mí, Secretaria General, que certifico.

www.suprema.gov.do