

SENTENCIA DEL 1RO. DE FEBRERO DE 2012, NÚM. 2

Sentencia impugnada: Tribunal Contencioso Tributario, hoy Tribunal Superior Administrativo, del 22 de junio de 2006.

Materia: Contencioso-administrativo.

Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos.

Abogado: Dr. César Jazmín Rosario.

Recurrida: Cervecería Nacional Dominicana, C. por A.

Abogados: Dr. Fabián R. Baralt y Lic. Pablo Marino José.

TERCERA SALA

Casa

Audiencia pública del 1° de febrero 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 la Dirección General de Impuestos Internos, institución de derecho público y órgano autónomo de la Administración Tributaria, regulada por las Leyes núms. 166-97 y 227-06, representada por el Procurador General Administrativo, Dr. César Jazmín Rosario, dominicano, mayor de edad, abogado, con Cédula de Identidad y Electoral Núm. 001-0144533-6, contra la sentencia dictada por el Tribunal Contencioso Tributario hoy Tribunal Superior Administrativo, el 22 de junio de 2006, 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 18 de julio de 2006, suscrito por el Dr. César Jazmín Rosario, Procurador General Administrativo, quien de conformidad con lo previsto en los artículos 150 del Código Tributario y 6 de la Ley núm. 13-07 de Transición hacia el Control Jurisdiccional de la Actividad Administrativa del Estado, actúa a nombre y representación de la Dirección General de Impuestos Internos, parte recurrente, mediante el cual propone 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 11 de agosto de 2006, suscrito por el Dr. Fabián R. Baralt y el Lic. Pablo Marino José, con Cédulas de Identidad y Electoral núms. 001-0071167-0 y 001-1166189-8, respectivamente, abogados de la empresa recurrida, Cervecería Nacional Dominicana, C. por A.;

Vista la resolución dictada por la Suprema Corte de Justicia, el 5 de enero de 2002, 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 31 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 Álvarez 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, 20 y 65 de la Ley sobre Procedimiento de Casación;

La CORTE, en audiencia pública del 4 de marzo de 2009, estando presentes los Jueces: Juan Luperón Vásquez, Presidente; Julio Aníbal Suárez, Enilda Reyes Pérez, Darío O. Fernández Espinal y Pedro Romero Confesor, asistidos de la Secretaría 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 mediante Comunicación núm. DFH-117, de fecha 8 de diciembre de 2004, el Departamento de Fiscalización de Hidrocarburos de la Secretaría de Estado de Finanzas, le requirió a la hoy recurrida el pago de un impuesto ascendente a la suma de RD\$1, 233,490.00, por concepto de retiros excesivos de combustibles de la asignación mensual que le fue otorgada por la Secretaría de Estado de Industria y Comercio, a través de la Resolución núm. 82 del 10 de agosto de 2004; b) que no conforme con este requerimiento, la empresa Cervecería Nacional Dominicana, C. por A., interpuso en fecha 28 de diciembre de 2004, recurso de reconsideración ante dicho departamento que procedió a confirmar su decisión mediante su Resolución núm. 752 del 18 de enero de 2005; c) que sobre el recurso jerárquico interpuesto, la Secretaría de Estado de Finanzas (hoy Ministerio de Haciendas) dictó en fecha 24 de noviembre de 2005, su Resolución núm. 163-05, cuyo dispositivo dice lo siguiente: “**Primero:** Admitir, como por la presente admite, en cuanto a la forma el recurso jerárquico elevado contra la Decisión de Reconsideración núm. 752 de fecha dieciocho (18) de enero del año dos mil cinco (2005), dictada por esta Secretaría de Estado; **Segundo:** Rechazar, como por 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 Decisión de Reconsideración núm. 752 de fecha dieciocho (18) de enero del año dos mil cinco (2005); **Cuarto:** Conceder un plazo de quince (15) días a partir de la fecha de rectificación de la presente resolución, para el pago de la suma adeudada al fisco; **Quinto:** Comunicar la presente Resolución al Departamento de Fiscalización de Hidrocarburos de esta Secretaría de Estado y a la parte interesada, para los fines procedentes”; d) que en fecha 7 de diciembre de 2005, la empresa Cervecería Nacional Dominicana interpuso recurso contencioso tributario ante el Tribunal a-quo que dictó la sentencia, ahora impugnada, cuyo dispositivo dice lo siguiente: “**Primero:** Declara bueno y válido en cuanto a la forma el recurso contencioso tributario interpuesto por Cervecería Nacional Dominicana, C. por A., en fecha 7 de diciembre del año 2005, contra la Resolución núm. 163-05, dictada por la Secretaría de Estado de Finanzas en fecha 24 de noviembre del año 2005; **Segundo:** Revoca en cuanto al fondo la Resolución núm. 163-05 dictada por la Secretaría de Estado de Finanzas en fecha 24 de noviembre del año 2005, por improcedente, mal fundada y carente de base legal; **Tercero:** Ordena, la comunicación de la presente sentencia por Secretaría a la parte recurrente Cervecería Nacional Dominicana, C. por A., y al Magistrado Procurador General Tributario; **Cuarto:** Ordena que la presente sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Contencioso Tributario”;

Considerando: que en su memorial de casación la recurrente propone los siguientes medios: **Primer Medio:** Desnaturalización de los hechos y documentos. Insuficiencia de motivos; **Segundo Medio:** Falta de base legal. Errada interpretación e incorrecta aplicación de la Resolución núm. 164 de la Secretaría de Estado de Industria y Comercio, de fecha 28 de julio de 2003;

Considerando, que en el desarrollo de los medios propuestos los que se reúnen para su examen al estar estrechamente vinculados, la entidad recurrente alega en síntesis lo siguiente: “que el Tribunal a-quo al basar las consideraciones de su fallo en la disposición del artículo segundo de la Resolución núm. 164 dictada por la Secretaría de Estado de Industria y Comercio en fecha 28 de octubre de 2003, ha incurrido en una obvia confusión de los motivos del debate, ya que si se observa dicho artículo se refiere a la prohibición de transferir o desviar a un uso diferente para los cuales han sido otorgados, los beneficios de la exención impositiva concedidos por esta resolución para el uso e importación de combustibles en su condición de Empresa Generadora de Energía Privada (EGP), mientras que lo que se discute en el presente caso es el uso e importación excesiva de los combustibles sujetos a esta exención, establecida con un tope de 60,000 galones de gasoil regular y 260,000 galones de Fuel Oil núm. 6 por mes; que le fue concedida a la hoy recurrida en su condición de EGP por un período de un año; que contrario a lo que establece dicho tribunal en su sentencia, en el caso que nos ocupa si existe imposición legal establecida por la Ley núm. 112-00, en su artículo 1, así como la ocurrencia del hecho generador, como lo es la adquisición de combustibles por parte de la recurrida; por lo que cabe preguntarse si en el presente caso esta empresa cumplió con el compromiso de solo importar la cantidad mensual de 60,000 galones de gasoil regular y 260,000 galones de Fuel Oil núm. 6, siendo la respuesta negativa, situación que es admitida por la misma empresa, lo que no fue observado por dicho tribunal, fundamentando su fallo en una falsa interpretación de los artículos 1ro. y 2do. de la referida resolución, ya que hace abstracción de la jerarquía que siguen estos artículos, los que supeditan el goce de los beneficios otorgados por la resolución de Industria y Comercio, al mantenimiento de los niveles de importación de los carburantes en los montos mensuales fijados en la misma, por lo que si bien es cierto que la recurrida debió cumplir con todas las disposiciones que ordena el referido canon, no es menos cierto que nuestro ordenamiento jurídico alimenta la máxima que reza: “lo accesorio sigue a lo principal” y por tanto, la simple inobservancia del mandato del artículo primero de la Resolución núm. 164 conlleva ipso facto el decaimiento de la exención concedida a la recurrida por la misma, todo ello en sujeción al principio de legalidad al que debe ajustarse y conformarse toda la gestión administrativa y que se manifiesta en la especie en lo establecido en dicha resolución, que le impone a la recurrida la obligación de respetar los límites mensuales para el uso e importación de los combustibles exentos, dejando fuera del alcance de la dispensa legal, las cantidades usadas o importadas en exceso del tope fijado para cada mes; por lo que el uso o importación de dichas cantidades excesivas si está sujeto al pago de los impuestos establecidos legalmente, contrario a lo considerado por dicho tribunal en su sentencia, vulnerando con ello el indicado principio de legalidad de la administración, al desconocer e interpretar falsamente los textos legales ya citados, adoleciendo esta sentencia del vicio de falta de base legal, por lo que la misma debe ser casada”;

Considerando, que con respecto a lo alegado por la recurrente donde invoca que el Tribunal a-quo ha incurrido en una obvia confusión de los motivos del debate, que lo llevó a basar su fallo en motivos errados conduciendo con ésto a la falta de base legal y a la vulneración del principio de legalidad de la administración, el análisis de la sentencia impugnada revela que el Tribunal a-quo, para tomar su decisión estableció lo siguiente: “que del estudio del expediente de que se trata, se ha podido comprobar que es de una cuestión relativa al impuesto sobre la Ley núm. 112-00 de fecha 27 de diciembre del año 2000 de Hidrocarburos; que mediante Resolución núm. 164 de fecha 28 de julio del año 2003 la Secretaría de Estado de Industria y Comercio le concedió a la empresa recurrente la clasificación de Empresa Generadora de Electricidad Privada (EGP), con la finalidad de que dicha empresa se acogiera a la exención impositiva que concede la Ley núm. 112-00 de fecha 27 de diciembre del año 2000 sobre Hidrocarburos, para la importación y uso de gasoil regular y Fuel Oil núm. 6 destinados a la producción

de energía eléctrica; que dicha concesión fue otorgada por el período de un año durante el cual la empresa recurrente importaría mensualmente sesenta mil galones de gasoil regular y doscientos sesenta mil galones de Fuel Oil núm. 6; que a través de la comunicación DFH-117 de fecha 8 de diciembre del año 2004 el Departamento de Fiscalización de Hidrocarburos de la Secretaría de Estado de Finanzas notificó a la empresa el requerimiento de pago del impuesto por retiro excesivo de combustibles de la asignación mensual otorgada por la Secretaría de Estado de Industria y Comercio; que la resolución en cuestión condicionó las exenciones concedidas a la beneficiaria, hoy empresa recurrente, no puede darle un uso desviado ni diferente a los combustibles para los cuales fueron otorgados. Que en la citada resolución se le exigió a la recurrente una fianza bancaria de garantía y seguridad por un monto de RD\$11, 980,000.00, con la finalidad de que en caso de hacer un uso indebido o diferente del combustible otorgado mediante la exención, el Estado Dominicano pudiera resarcirse y ejecutar la misma; que la referida Resolución núm. 164, establece en su artículo segundo, párrafo II, que en caso de comprobarse que la empresa le de un uso indebido o diferente a los combustibles exentos, la Secretaría de Estado de Finanzas procederá a ejecutar la fianza y la Secretaría de Estado de Industria y Comercio cancelará la clasificación que generó la exención mediante la anulación de la resolución; que mediante Resolución núm. 82 de fecha 10 de agosto del año 2004 le fue concedido a la empresa la misma exención por un período de un año en las mismas condiciones contenidas en la referida Resolución núm. 164-2003. Que de lo expuesto precedentemente se advierte que al conceder la exención de impuestos para la importación de combustibles, la intención de la Secretaría de Estado de Industria y Comercio era la de que el uso del mismo fuera exclusivamente para la producción de energía eléctrica para ser utilizada por la empresa en la producción de cerveza, que es la actividad principal de la recurrente; que si bien es cierto que las referidas resoluciones mediante las cuales fueron concedidas la clasificación de Empresa Generadora de Electricidad Privada (EGP) y las exenciones establecidas en ellas, hacen alusión a importaciones mensuales, no es menos cierto que la concesión fue otorgada por un período de un (1) año, que el hecho de que la recurrente se excediera en los meses de abril y septiembre del año 2004, de los galones asignados mensuales no indica que se haya sobrepasado el monto asignado para todo el período de un año, lo cual no ha producido ningún efecto que perjudique al fisco, ni ha alterado el monto anual concedido para la importación de combustible”;

Considerando, que el examen de los motivos transcritos precedentemente revela que al establecer en su sentencia que “el hecho de que la recurrente se excediera en los meses de abril y septiembre del año 2004, de los galones asignados mensuales no indica que se haya sobrepasado el monto asignado para todo el período de un año”, el Tribunal a-quo incurrió en una errada interpretación del presupuesto legal en que se fundamenta la exención concedida a la hoy recurrida, ya que contrario a lo considerado por dicho tribunal, y según se evidencia en el contenido del artículo primero de la Resolución núm. 164 de la Secretaría de Estado de Industria y Comercio, el beneficio de esta exención solo alcanzaba “el uso e importación de 60,000 galones de gasoil regular y 260,000 galones de Fuel Oil núm. 6, mensuales para la producción de energía eléctrica”, de donde se infiere claramente que los volúmenes fueron otorgados tomando en cuenta un monto específico de galones mensuales de los carburantes amparados en dicha dispensa y no anual, como interpretó el Tribunal a-quo, y este límite obligaba a dicha empresa a no excederse de las asignaciones máximas mensuales que le fueron otorgadas por la Administración para poder beneficiarse de esta exención;

Considerando, que además, dicho tribunal no observó que el impuesto que grava los combustibles fósiles y derivados del petróleo, no se rige por el principio de la anualidad, sino que es un impuesto de imputación semanal, de acuerdo a lo previsto por el artículo 5, párrafo II de la Ley núm. 112-00, así como el artículo 23, párrafo III de la Ley núm. 557-05 sobre Reforma Tributaria, lo que descarta que la

base imponible para el aprovechamiento de la exención impositiva sobre dichos carburantes y que le fuera concedida a la Cervecería Nacional Dominicana, C. por A., pueda ser calculada en base a la anualidad, como lo hizo la empresa y fue aceptado por el mismo tribunal, bajo el errado criterio de que como la norma legal que exonera el uso e importación de los referidos combustibles fue otorgada por el período de un (1) año, los montos de esta exención deben calcularse en base a dicho periodo sin importar que en algunos de los meses dicha empresa se excediera en su consumo, consideración que a todas luces es errada por las razones expuestas en el motivo anterior, además de que este equivocado razonamiento del tribunal contradice la letra y el espíritu de la resolución de exención impositiva concedida por la Administración y condujo a que la Corte a-qua desnaturalizara el alcance de dicha exención, con lo que afectó el principio de legalidad tributaria, ya que el tribunal no debió olvidar que tanto el tributo como la dispensa del pago del mismo, conocida como exoneración o exención, deben sustentarse o provenir de la ley y que en el caso de las exoneraciones, al constituir limitantes o excepciones a los principios de generalidad e igualdad tributaria, su aplicación indebida, como se desprende del fallo impugnado, puede traer un resultado adverso a la economía y convertirse en un instrumento de privilegio, favoritismo, competencia desleal y desigualdad entre los distintos sujetos pasivos y competidores, lo que desnivela la presión tributaria y afecta los intereses fiscales, contrario a lo decidido por dicho tribunal en su sentencia, medio éste suplido de oficio por esta Suprema Corte de Justicia y que permite comprobar que dicha sentencia carece de motivos que la justifiquen y adolece de base legal, además de que al dictarla dicho tribunal incurrió en la violación de su propio precedente, tal como se demuestra en el motivo que sigue a continuación;

Considerando, que para sustentar lo anterior y a fin de demostrar la uniformidad de los criterios sostenidos por esta Suprema Corte de Justicia al juzgar el tratamiento impositivo que debe aplicarse en los casos de consumo excesivo de los montos mensuales de combustible exonerado, como ocurre en el caso que nos ocupa, nos permitimos citar lo decidido en casos similares donde se estableció lo siguiente: “que las motivaciones transcritas precedentemente revelan que al confirmar la resolución dictada por la Secretaría de Estado de Finanzas en la que se le exigía a la recurrente el pago de impuestos por concepto del retiro de combustibles no aprobados en los meses de enero, marzo, abril, junio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del año 2005 por un monto de RD\$813,850.00, el Tribunal a-quo realizó una correcta aplicación de la normativa sobre Hidrocarburos, sin incurrir en la alegada violación del Principio de Legalidad Tributaria como pretende la recurrente, ya que al apreciar soberanamente los elementos de la causa, el Tribunal a-quo pudo comprobar y así lo establece en su sentencia que el retiro de combustible, por parte de la empresa recurrente, estaba por encima de los montos considerados como exentos por las autoridades de la Administración Tributaria, lo que evidentemente obligaba a dicha empresa a pagar el impuesto establecido por la Ley núm. 112-00, sobre Hidrocarburos, puesto que estos excedentes constituyen hechos generadores alcanzados por la misma, ya que el régimen de exención impositiva, aplicable en la especie, solo opera en los montos autorizados y aprobados por las autoridades fiscales correspondientes, tal como fue decidido por dicho tribunal en su sentencia, la que contiene motivos que justifican lo decidido y que permiten a esta Suprema Corte de Justicia, en sus funciones de Corte de Casación, apreciar que en el presente caso se ha efectuado una correcta aplicación de la ley, sin incurrir en las violaciones invocadas por la recurrente en el medio propuesto, por lo que procede rechazarlo, así como el recurso de casación de que se trata por improcedente y mal fundado”(S.C.J. Tercera Sala, sentencia de fecha 3 de septiembre de 2008, Energía Inelec, C. por A. Vs. Dirección General de Impuestos Internos y sentencia de fecha 12 de octubre de 2011, Consultores Energéticos-Conergetic y/o Plastifar, S. A., Vs. Estado Dominicano y/o Ministerio de Hacienda); que en consecuencia, al no decidirlo de esta forma, la sentencia impugnada, mediante el presente recurso de

casación, incurrió en los vicios denunciados por la recurrente, por lo que procede acoger su recurso y casar con envío la sentencia recurrida a fin de que dicho tribunal proceda a un nuevo examen del caso;

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

Por tales motivos: **Primero:** Casa la sentencia dictada por el Tribunal Contencioso Tributario hoy Tribunal Superior Administrativo el 22 de junio de 2006, cuyo dispositivo fue copiado en parte anterior del presente fallo y envía el asunto ante la Primera Sala de dicho tribunal; **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 1° de febrero de 2012, años 168° de la Independencia y 149° de la Restauración.

Firmado: Manuel Ramón Herrera Carbuccion, Robert C. Placencia Álvarez 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