

### **SENTENCIA DEL 8 DE FEBRERO DE 2012, NÚM. 18**

Sentencia impugnada: Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, hoy Tribunal Superior Administrativo, del 15 de febrero de 2007.

Materia: Contencioso-administrativo.

Recurrente: Estado dominicano y/o Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

Abogados: Dres. César A. Jazmín Rosario y José Tavares.

Recurrida: Ferretería Brugal, S. A.

Abogados: Licdos. Práxedes J. Castillo Báez, Américo Moreta Castillo y Julio Valdez Acosta.

#### **TERCERA SALA**

*Casa*

Audiencia pública del 8 de febrero de 2012.

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 el Estado Dominicano y/o Dirección General de Impuestos Internos (DGII), 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 Tributario y Administrativo, Dr. César A. 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 y Administrativo, hoy Tribunal Superior Administrativo, el 15 de febrero de 2007, cuyo dispositivo se copia más adelante;

Oído al alguacil de turno en la lectura del rol;

Oído en la lectura de sus conclusiones al Dr. José Tavares, por sí y por el Dr. César Jazmín Rosario, Procurador General Tributario y Administrativo, abogado del recurrente Estado Dominicano y/o Dirección General de Impuestos Internos (DGII);

Oído en la lectura de sus conclusiones al Lic. Julio Valdez Acosta, por sí y por el Dr. Práxedes J. Castillo Báez, abogado de la recurrida Ferretería Brugal, 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 16 de abril de 2007, suscrito por el Dr. César A. Jazmín Rosario, Procurador General Tributario y Administrativo, quien de conformidad con lo previsto en los artículos 150 del Código Tributario y 6 de la Ley núm. 13-07, actúa a nombre y representación de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), 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 5 de octubre de 2007, suscrito por los Licdos. Práxedes J. Castillo Báez y Américo Moreta Castillo, con Cédulas de Identidad y Electoral núms. 001-0790451-8 y 001-0000326-8, respectivamente, abogados de la 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 6 de febrero de 2012, por el magistrado Manuel Ramón Herrera Carbuccion, 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 9 de septiembre de 2009, estando presentes los Jueces: Juan Luperón Vásquez, Presidente; Enilda Reyes Pérez, Darío O. Fernández Espinal y Pedro Romero Confesor, 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 14 de marzo de 2006, la Dirección General de Impuestos Internos le requirió a la firma Ferretería Brugal, S. A., que rectificara su declaración jurada del Impuesto Sobre La Renta correspondiente al período fiscal 2004, así como la reliquidación de anticipos correspondientes al período fiscal mayo 2005/abril 2006; b) que no conforme con esta notificación, la empresa Ferretería Brugal, S. A., interpuso recurso de reconsideración ante dicha dirección general, que en fecha 27 de abril de 2006 dictó su Resolución núm. 321-06, cuyo dispositivo dice lo siguiente: “1ro.: Declarar regular y válido en la forma el recurso de reconsideración interpuesto por Ferretería Brugal, S. A.; 2do.: Rechazar en cuanto al fondo todo el recurso interpuesto; 3ro.: Mantener en todas sus partes la declaración rectificativa del Impuesto Sobre la Renta del período fiscal 2004, efectuado de oficio en fecha 14 de marzo de 2006 y el Reporte de Anticipos Reliquidados correspondiente al período mayo 2005-abril 2006; 4to.: Autorizar a la Administración Local de Puerto Plata a notificar al contribuyente los resultados de la rectificación efectuada a la declaración jurada Impuesto Sobre la Renta del período fiscal 2004 y la reliquidación de los anticipos correspondientes al período mayo 2005 - abril 2006; 5to.: Conceder un plazo de quince (15) días a partir de la fecha de notificación de la presente resolución para el ejercicio de las acciones de derecho correspondientes; 6to.: Notificar la presente resolución a la empresa Ferretería Brugal, S. A., para su conocimiento y fines pertinentes”; c) que sobre el recurso contencioso tributario interpuesto ante el Tribunal a-quo intervino 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 Ferretería Brugal, S. A., en fecha 3 de julio del año 2006, contra la Resolución de Reconsideración núm. 321-06 dictada por la Dirección General de Impuestos Internos en fecha 27 de abril del año 2006; **Segundo:** Desestima los Dictámenes núms. 88-2006 y 158-06 de fechas 19 de septiembre y 27 de noviembre del año 2006, respectivamente, del Magistrado Procurador General Tributario, por improcedente y mal fundados; **Tercero:** Revoca, en cuanto al fondo, la Resolución de Reconsideración núm. 321-06 de fecha 27 de abril del año 2006 dictada por la Dirección General de Impuestos Internos; **Cuarto:** Ordena, la comunicación de la presente sentencia por Secretaría, a la parte recurrente Ferretería Brugal, S. A., y al magistrado Procurador General Tributario; **Quinto:** Ordena que al presente sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Contencioso Tributario”;

Considerando, que en su memorial de casación el recurrente invoca los siguientes medios: **Primer**

**Medio:** Errada aplicación de la ley, falsa interpretación y mala aplicación de las Leyes núms. 147-00 y 12-01 y del artículo 287, literal k), del Código Tributario; **Segundo Medio:** Desnaturalización de los hechos, la DGII nunca ha interpretado que el literal k) del artículo 287 del Código Tributario fue derogado. Además, la DGII nunca fundamentó su decisión “solo bajo el alegato de que en el año 2003 se pagó dicho impuesto en base al ya mencionado 1.5% de las ventas o ingresos brutos”; **Tercer Medio:** Errada y falsa aplicación del principio constitucional de legalidad tributaria consagrado en el numeral 1 del artículo 37 de la Constitución de la República y del literal k) del artículo 287 del Código Tributario; **Cuarto Medio:** Falta de motivos y falta de base legal. Violación a los artículos 164 del Código Tributario (Ley núm. 11-92) y 141 del Código de Procedimiento Civil y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos;

Considerando, que en el desarrollo del primer medio de casación propuesto contra la sentencia impugnada la recurrente alega en síntesis lo siguiente: “que dicha sentencia aplica erradamente la ley, al no tomar en consideración que las Leyes núms. 147-00 y 12-01 crearon disposiciones especiales dentro del propio Impuesto Sobre la Renta, mediante la creación de una presunción de ganancias o rentas que durante la vigencia del 1.5% no permitió la existencia de pérdidas a los fines fiscales, ya que estas leyes adoptaron su criterio legislativo en base a los siguientes parámetros: 1) mantener el régimen ordinario o normal del Impuesto Sobre la Renta, que seguiría funcionando para las personas físicas, pequeñas empresas y explotaciones agropecuarias, es decir, para todos aquellos contribuyentes que no estaban sujetos al pago del 1.5% de sus ingresos brutos como pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta, los que sí podían tener pérdidas, liquidar con pérdidas y arrastrar esas pérdidas para compensarlas en ejercicios futuros, por lo que para estos contribuyentes el literal k) del artículo 287, que trata de las pérdidas compensables, tenía plena vigencia y aplicación; 2) establecer un régimen extraordinario o excepcional del pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta, equivalente al 1.5% de los ingresos brutos anuales de los contribuyentes, el cual al establecer un pago mínimo en el Impuesto Sobre la Renta, consagró la existencia obligatoria de ganancias, es decir, una presunción de rentas netas mínimas, que se traduce en un 1.5% de pago mínimo; por lo que la finalidad perseguida con las Leyes núms. 147-00 y 12-01 que establecieron este régimen extraordinario del 1.5%, no fue crear un impuesto nuevo o una legislación aislada como podría ser un impuesto sobre los ingresos brutos o un impuesto sobre las ventas brutas, en los cuales no tienen significación alguna los conceptos de ganancias, rentas o pérdidas, sino la creación de un régimen especial o extraordinario dentro del propio Impuesto Sobre la Renta, cuyo objetivo fue lograr un pago mínimo en este impuesto, tomando como parámetro los ingresos brutos del contribuyente; que la sentencia hoy recurrida entiende que cuando el legislador estableció el pago mínimo del 1.5% de los ingresos brutos no modificó ni derogó el literal k) del artículo 287 del Código Tributario, que contemplaba que las pérdidas que sufrieren las empresas en sus ejercicios económicos serán deducibles de las utilidades obtenidas en los ejercicios inmediatos, siguientes al de las pérdidas, sin que esta compensación pueda extenderse más allá de tres ejercicios, con lo cual entiende dicho tribunal que nunca fue voluntad del legislador, no permitir la existencia de pérdidas durante la vigencia del pago mínimo del 1.5% ni su posterior compensación en ejercicios futuros; que sin embargo, la tesis sustentada por dicha sentencia carece de validez jurídica, ya que el legislador con la finalidad de que los contribuyentes pagaran un mínimo en su Impuesto Sobre la Renta, decidió, a través de las Leyes núms. 147-00 y 12-01, crear un mecanismo legal mediante el establecimiento de una presunción jure et jure que permitiera presumir un mínimo de ganancias en dicho impuesto, por lo que no debe existir dudas de que en el presente caso se trata de una presunción legal, de un mandato legislativo que ordena tener por establecido un hecho concreto y determinante, ya que al legislador le bastó con afirmar que en el régimen extraordinario del 1.5%, todo aquel que tiene ingresos tiene a su vez renta o ganancia y que por lo tanto

carece de pérdidas; por lo que nada impide, como existe en la actualidad, que el legislador establezca un régimen especial de presunción de ganancias o rentas, manteniendo intacto el literal k) del artículo 287 del Código Tributario, que trata sobre las pérdidas, como existe con las presunciones jure et jure de ganancias establecidas en los artículos 274 al 278 y 305 del Código Tributario, los cuales subsisten y coexisten con el referido literal k), convirtiéndolo en inaplicable para esos casos, sin haberse producido una modificación o derogación textual del mismo; que en vista de lo anterior debe concluirse en el sentido de que en el presente caso ha existido una falsa interpretación y mala aplicación de las Leyes núms. 147-00 y 12-01, así como del artículo 287, literal k) del Código Tributario, por parte de la sentencia recurrida, lo cual implica su inmediata nulidad o casación”;

Considerando, que con respecto a lo alegado por la entidad recurrente en el sentido de que la sentencia impugnada al revocar la resolución de reconsideración recurrida ante dicha jurisdicción, a fin de permitir que la hoy recurrida efectuara la deducción de las pérdidas sufridas en el período fiscal 2003, efectuó una mala aplicación de las leyes núms. 147-00 y 12-01 y del artículo 287, literal k) del Código Tributario, el análisis de dicho fallo revela que en el mismo se expresa lo siguiente: “que al solicitar la Administración Tributaria a la recurrente que rectificara su declaración jurada del año 2004 y que no incluyera las pérdidas sufridas en el período 2003, bajo el alegato de que en dicho año la recurrente pagó el Impuesto Sobre la Renta en base al 1.5% de sus ingresos brutos, no siendo deducidas las pérdidas en el año 2004, está haciendo una interpretación errada de la ley, ya que está excediendo su potestad al pretender derogar el literal k) del artículo 287 del Código Tributario que establece “que las pérdidas que sufrieren las empresas en sus ejercicios económicos, serán deducibles de las utilidades obtenidas en los ejercicios inmediatos siguientes al de las pérdidas, sin que esta compensación pueda extenderse más allá de tres ejercicios”; que en ese mismo orden de ideas, el no aceptar la Administración Tributaria la deducción por pérdida establecida en la ley y el reconocer en su resolución de reconsideración que sí pueden ser deducidas las diferencias cambiarias, viola de esa manera, el principio de legalidad tributaria, y además dicha actuación afecta la seguridad jurídica del contribuyente, al no estar fundamentada en la ley; que esta actuación de la Dirección General de Impuestos Internos excede su facultad de interpretar el código y las leyes tributarias, por lo que procede revocar, la resolución de reconsideración en el aspecto relativo a la deducción de pérdidas no admitidas, por improcedente y mal fundada”;

Considerando, que lo transcrito precedentemente revela que, tal como lo alega la recurrente, al establecer en su sentencia “que la hoy recurrida podía deducirse las pérdidas del año fiscal 2003 en su declaración del año 2004, en base a lo previsto por el literal k) del artículo 287 del Código Tributario que admite este tipo de deducción”, dicho tribunal incurrió en una evidente interpretación errónea de dicho texto que lo condujo a no aplicar las disposiciones de las Leyes núms. 147-00 y 12-01, que instituyen el régimen legal del pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta, que son las disposiciones legales aplicables en la especie, ya que dicho tribunal no observó que el ejercicio fiscal 2003 se encontraba bajo el imperio de dicho régimen extraordinario de tributación establecido para las personas jurídicas, que coexiste con el régimen ordinario de los artículos 267 y 287 del Código Tributario, por lo que la hoy recurrida se regulaba por el pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta, establecido en la Ley núm. 12-01, equivalente al 1.5% de los ingresos brutos, en el que se descarta la existencia de pérdidas, ya que la propia ley presume ganancias para este tipo de contribuyentes; que en consecuencia, dicho tribunal no observó que la hoy recurrida, para el ejercicio fiscal 2003 estaba sujeta a este régimen extraordinario del pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta de la Ley núm. 12-01, que establece una presunción legal de renta, por lo que no admite que las pérdidas sufridas sean reembolsadas o compensadas en los años posteriores, sin que ésto signifique una errada aplicación ni derogación por parte de la Administración Tributaria del artículo 287, literal k) del Código Tributario como establece la sentencia impugnada, ya que dicho

tribunal no advirtió que la acreditación de pérdidas a los fines impositivos permitida por dicho texto, solo aplica bajo el régimen de imputación ordinario previsto por el artículo 267 del Código Tributario para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, consistente en la determinación de ingresos y gastos a los fines de establecer el balance imponible, lo que no aplica en la especie, ya que tal como ha sido expresado anteriormente, en el ejercicio fiscal que se discute (2003), la hoy recurrida en su condición de persona jurídica tributó, bajo otro régimen, que también es parte del Impuesto Sobre la Renta y que fue establecido mediante la Ley núm. 12-01, con carácter extraordinario y con una vigencia temporal de tres (3) años, a partir del ejercicio fiscal 2001; que en consecuencia, al no reconocerlo así en su sentencia y disponer la revocación de la Resolución de Reconsideración dictada por la Dirección General de Impuestos Internos para permitir que la hoy recurrida se dedujera pérdidas del año fiscal 2003 en su declaración jurada del 2004, sin observar que ésto no estaba permitido bajo el sistema del pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta, que al manifestarse como una presunción legal de ganancias, lógicamente no admite la deducción de pérdidas, dicho tribunal incurrió en las violaciones denunciadas por la recurrente en el medio que se examina, lo que deja su sentencia sin motivos que la justifiquen y conduce a la falta de base legal;

Considerando, que al juzgar casos similares, al planteado en la especie, ha sido decidido por esta Suprema Corte de Justicia lo siguiente: “que los motivos precedentemente transcritos revelan, que contrario a lo alegado por la recurrente, el Tribunal a-quo, al decir en su sentencia: “que el pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta, establecido en la Ley núm. 12-01, equivalente al 1.5% de los ingresos brutos, establece una presunción de renta en la que se descarta la existencia de pérdidas para aquellos contribuyentes a los cuales la propia ley les presumía ganancias, es decir, las pérdidas sufridas por aquellos contribuyentes sujetos al régimen extraordinario del pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta de la Ley núm. 12-01, no están sujetas a reembolso o compensación en los años posteriores”, aplicó correctamente la ley que rige la materia, sin incurrir en violación del artículo 287, inciso k) del Código Tributario, ya que tal como lo declara dicho tribunal, y como ha sido admitido por criterio constante de esta Suprema Corte, “la acreditación de pérdidas, a los fines impositivos permitida por el literal k) de dicho artículo, solo aplica bajo el régimen de imputación ordinario, previsto por el artículo 267 del Código Tributario para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, consistente en la determinación de ingresos y gastos, a los fines de establecer el balance imponible”, lo que no aplica en la especie, ya que en los ejercicios fiscales que se discuten, la recurrente tributó, bajo otro régimen, que también es parte del Impuesto Sobre la Renta y que fue establecido mediante la Ley núm. 12-01, con carácter extraordinario y con una vigencia temporal de tres (3) años, a partir del ejercicio fiscal 2001 y que es el régimen o sistema del pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta, instituido por el artículo 9 de dicha ley que dispone, lo siguiente: “Independientemente de las disposiciones del artículo 267 de este código, el pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta de las entidades señaladas en dicho artículo será del uno punto cinco por ciento (1.5%) de los ingresos brutos del año fiscal”; que de la disposición anterior se desprende, que tal como lo establece el Tribunal a-quo en su sentencia, la obligación del pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta, se traduce en una presunción legal de ganancias para los contribuyentes, sujetos pasivos de esta obligación, por lo que lógicamente bajo este sistema no se admite la deducción de pérdidas que provengan de los períodos fiscales que tributaron bajo esta modalidad, ni durante su vigencia ni luego de su caducidad, como pretende la recurrente, ya que al establecer la Ley núm. 12-01 la presunción de ganancias para esos períodos, que se traducía en la obligación del pago mínimo del 1.5% de los ingresos brutos del año fiscal, que debía ingresarse a la Administración con carácter de pago definitivo, no sujeto a reembolso ni a compensación, esta presunción legal eliminó la aplicación del referido literal k) del artículo 287 del Código Tributario, que trata de la deducción de pérdidas bajo el método ordinario,

puesto que donde el legislador ha consagrado una presunción de renta o de ganancia, concomitantemente ha descartado la deducción de pérdidas que pudieran ser compensables contra estas ganancias presuntas, contrario a lo que alega la recurrente; que en consecuencia, al declarar en su sentencia “que las pérdidas de la recurrente correspondientes a los años fiscales en que estuvo vigente el pago mínimo, no pueden ser compensadas”;

Considerando, que el Tribunal a-quo aplicó correctamente el derecho a los hechos tenidos por él como constantes, estableciendo motivos suficientes y pertinentes que justifican lo decidido, y que permiten a esta Corte comprobar que en el presente caso se ha efectuado una buena aplicación de la ley”; (Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, Sentencia de fecha 26 de agosto de 2009, recurso de casación interpuesto por Administradora de Fondos de Pensiones Popular, S. A., contra Dirección General de Impuestos Internos);

Considerando, que en consecuencia, al no decidir en este sentido en el caso juzgado en la especie, la sentencia impugnada incurrió en una evidente falta de base legal, como ya se analizó precedentemente y este vicio la deja sin motivos que la justifiquen, tal como ha sido denunciado por la recurrente, además de que dicho tribunal violó sus propios precedentes, como se advierte de las motivaciones citadas anteriormente en la jurisprudencia de esta Corte; por tanto, procede acoger el recurso de casación de que se trata y casar la sentencia impugnada con envío al mismo tribunal, a fin de que proceda a un nuevo examen del caso, sin necesidad de ponderar los restantes medios del presente recurso;

Considerando, que en el recurso de casación en materia contencioso 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 15 de febrero de 2007, cuyo dispositivo se ha copiado en parte anterior del presente fallo y envía el asunto ante la Segunda Sala del mismo tribunal; **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 8 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](http://www.suprema.gov.do)