

**SENTENCIA DEL 31 DE OCTUBRE DE 2012, NÚM. 83**

Sentencia impugnada: Primera Sala del Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, del 12 de febrero de 2009.

Materia: Contencioso-administrativo.

Recurrente: Estado dominicano y Dirección General de Impuestos Internos.

Abogados: Lic. David Sánchez y Dr. César Jazmín Rosario.

Recurrida: Ceresa Motors, S. A.

Abogados: Licdos. Jimmy de Moya y Víctor Rodríguez.

**TERCERA SALA.**

*Rechaza*

Audiencia pública del 31 de octubre 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 la Dirección General de Impuestos Internos, institución de derecho público y órgano de la Administración Tributaria, representada por el Procurador General Tributario y Administrativo, Dr. César A. Jazmín Rosario, dominicano, mayor de edad, Cédula de Identidad y Electoral núm. 001-0144533-6, contra la sentencia dictada por la Primera Sala del Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo el 12 de febrero de 2009, cuyo dispositivo se copia más adelante;

Oído al alguacil de turno en la lectura del rol;

Oído en la lectura de sus conclusiones al Lic. David Sánchez, en representación del Dr. César Jazmín Rosario (Procurador General Tributario y Administrativo), abogado de la recurrente;

Oído en la lectura de sus conclusiones a los Licdos. Jimmy de Moya y Víctor Rodríguez, abogados de la recurrida Ceresa Motors, 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 5 de marzo de 2009, suscrito por el Procurador General Tributario y Administrativo, Dr. César A. Jazmín Rosario, quien de conformidad con lo previsto en el artículo 150 del Código Tributario, actúa a nombre y representación de la 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 8 de abril de 2009, suscrito por la Dra. Juliana Faña Arias, Cédula de Identidad y Electoral núm. 001-0853531-1, abogada de la recurrida;

Vista la resolución dictada por la Suprema Corte de Justicia, el 5 de enero del 2002, que acoge la inhibición presentada por la Dra. Sara I. Henríquez Marín, Juez de esta sala, la cual contiene el dispositivo siguiente: “**Único:** Acoge la inhibición propuesta por la Dra. 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”;

Que en fecha 12 de septiembre de 2012, esta Tercera Sala en sus atribuciones Contencioso-Tributario, integrada por los Jueces: Manuel Ramón Herrera Carbucciona, Presidente; Edgar Hernández Mejía y Juan Hirohito Reyes Cruz, asistidos por la Secretaria General, procedió a celebrar audiencia pública para conocer del presente Recurso de Casación;

Visto la Ley No. 25 de 1991, modificada por la Ley No. 156 de 1997, y los artículos 1 y 65 de la Ley sobre Procedimiento de Casación; 150 y 176 de la Ley No. 11-92 que instituye el Código Tributario de la República Dominicana, y la Ley No. 13-07 de Transición hacia el Control de la Actividad Administrativa del Estado;

Visto el auto dictado el 29 de octubre de 2012 por el Magistrado Manuel Ramón Herrera Carbucciona, Presidente de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, por el cual llama, en su indicada calidad, a los Magistrados Robert C. Placencia Alvarez y Francisco Antonio Ortega Polanco, 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 25-91, del 19 de marzo de 1991;

Considerando, que en la sentencia impugnada y en los documentos a que ella se refiere, consta lo siguiente: a) que en fecha 8 de febrero del año 2008, la Dirección General de Impuestos Internos, emitió su Resolución de Reconsideración núm. 29-08, cuyo dispositivo es el siguiente: “**Primero:** Declarar regular y válido el recurso en reconsideración interpuesto por la empresa Ceresa Motors, C. por A., por haber sido interpuesto en tiempo hábil; **Segundo:** Rechazar en cuanto al fondo todo el recurso interpuesto; **Tercero:** Mantener en todas sus partes las Rectificativas practicadas a las Declaraciones Juradas de ITBIS correspondientes al período fiscal enero-diciembre del 2005, notificada mediante comunicación ALF/SFI núm. 87, de fecha 7 de agosto del 2007; **Cuarto:** Mantener en todas sus partes la Rectificativa practicada a la Declaración Jurada de Impuesto sobre la Renta correspondiente al período fiscal 2005, notificada mediante comunicación ALF/SFI núm. 88, de fecha 7 de agosto del año 2007; **Quinto:** Requerir del contribuyente el pago del impuesto por la suma de RD\$352,966.00; más las sumas de RD\$77,652.00 por concepto de recargos, conforme al artículo 251 de la Ley núm. 11-92; más las sumas de RD\$140,021.00 por concepto de interés indemnizatorio correspondiente al 2.58% por mes o fracción de mes hasta diciembre del 2006 y del 1.73% por cada mes o fracción de mes a partir de enero del 2007, conforme al artículo 27 de la referida ley; correspondiente al Impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal 2005; **Sexto:** Requerir, del contribuyente el pago de impuestos por las sumas de RD\$33,860.00, RD\$22,615.00, RD\$56,475.00, RD\$18,825.00, RD\$59,106.00, RD\$18,824.00 y RD\$37,648.00, más las sumas de RD\$896.00, RD\$848.00, RD\$400.00, RD\$5,734.00, RD\$2,926.00, RD\$2,436.00, RD\$5,395.00, RD\$7,667.00, RD\$3,300.00, RD\$4,080.00 y RD\$4,380.00, por concepto de ITBIS retenido a terceros, más las sumas de RD\$41,309.00, RD\$26,686.00, RD\$59,864.00, RD\$19,202.00, RD\$55,560.00, RD\$18,448.00 y RD\$30,871.00, por concepto de recargos por mora, en virtud de lo dispuesto en los artículos 26, 251 y 252 del Código Tributario, y las sumas de RD\$25,662.00, RD\$16,556.00, RD\$36,974.00, RD\$11,839.00, RD\$34,122.00, RD\$10,381.00 y RD\$18,820.00, por concepto de interés indemnizatorio del 2.58% por mes o fracción de mes hasta diciembre del 2006 y del

1.73% por cada mes o fracción de mes a partir de enero del 2007, conforme al artículo 27 del referido código, correspondiente al Impuesto sobre Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) de los ejercicios fiscales comprendidos entre el 1ro. de enero del 2005 y el 31 de diciembre del 2005; **Séptimo:** Conceder un plazo de treinta (30) días a partir de la fecha de notificación de la presente resolución para el pago de las sumas adeudadas al fisco; **Octavo:** Remitir al contribuyente un (1) formulario IR-2 y doce (12) formularios IT-1, para que efectúe el pago de las sumas adeudadas al fisco relativas al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto sobre Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) del período fiscal 2005; **Noveno:** Notificar, la presente resolución a la empresa Ceresa Motors, C. por A., para su conocimiento y fines procedentes; b) que la empresa Ceresa Motors, S. A., interpuso un recurso Contencioso Tributario producto del cual intervino la sentencia ahora impugnada, cuyo dispositivo es el siguiente: “**Primero:** Declara, bueno y válido en cuanto a la forma el recurso contencioso tributario, interpuesto en fecha 7 de abril del año 2008, por Ceresa Motors, S. A., contra la Resolución de Reconsideración núm. 29-08 dictada por la Dirección General de Impuestos Internos en fecha 8 de febrero del año 2008; **Segundo:** Modifica, en cuanto al fondo la Resolución de Reconsideración núm. 29-08 de fecha 8 de febrero del año 2008, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, en el sentido de revocar los recargos por mora que le fueron aplicados al período fiscal 2005, y ordenar a la Dirección General de Impuestos Internos que proceda a realizar el cálculo del interés indemnizatorio a partir de la fecha de la notificación de la Resolución núm. 29-08, confirmando en sus demás partes la resolución recurrida; **Tercero:** Ordena, la comunicación de la presente sentencia por secretaría, a la parte recurrente Ceresa Motors, S. A., y al Magistrado Procurador General Tributario y Administrativo; **Cuarto:** Ordena, que la presente sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo”;

Considerando, que en su memorial de casación la recurrente invoca los siguientes medios de casación: **Primer Medio:** Errónea interpretación del artículo 251 y violación al párrafo del artículo 248 del Código Tributario; **Segundo Medio:** Falsa interpretación de los artículos 26, 27, 248, 251 y 252 del Código Tributario; **Tercer Medio:** Errónea interpretación y falsa aplicación del interés indemnizatorio (artículo 27 del Código Tributario); **Cuarto Medio:** Fallo contradictorio y falta de base legal;

Considerando, que en el desarrollo de los cuatros medios de casación propuestos, los recurrentes alegan en síntesis: “Que el tribunal a-quo revocó el recargo por mora al considerar que el mismo no se tipificaba, porque la recurrente presentó las declaraciones juradas oportunamente, y cumplió con el pago de sus obligaciones tributarias en las fechas establecidas, lo que constituye una incorrecta interpretación de la mora, la cual nace de la extemporaneidad del pago respecto de un plazo legal, excluyendo siempre el pago oportuno. El tribunal también incurre en una errónea interpretación al establecer que la presentación de la declaración jurada y el pago del impuesto declarado, no obsta en la tipificación de la mora. De igual manera, dicha sentencia considera que no es aplicable la sanción de mora a las diferencias de impuestos surgidas a consecuencia de verificaciones o estimaciones practicadas por la administración tributaria, incurriendo así en violación inequívoca del párrafo del artículo 248 del Código Tributario”; que continúan alegando los recurrentes: “que es errónea la proposición del tribunal a-quo de que las sanciones previstas para las diferencias que surjan con motivo de fiscalización y/o rectificativa, cuando la declaración jurada se ha presentado en los plazos que establece la ley, y los tributos han sido pagados oportunamente lo que procede es el interés indemnizatorio y no la mora. El interés indemnizatorio no es una sanción. La mora tampoco es una sanción. De manera que en cuanto a ese punto la sentencia recurrida parte de una grave confusión conceptual, ya que la mora es una infracción tributaria cuya sanción es el recargo; y añaden “que otra proposición errónea del tribunal a-quo es la de que el procedimiento aplicado por la administración en el presente caso sería darle igual tratamiento a los

contribuyentes que han presentado voluntariamente su declaración jurada y pagado el tributo, con aquellos que por acción de la propia administración han tenido que cumplir con su obligación tributaria, lo cual a la luz de los principios de igualdad y justicia sería fuera de toda lógica”. “A que la sentencia recurrida incurre en falsa interpretación del artículo 27 del Código Tributario por considerar que el punto de partida para la aplicación del interés indemnizatorio es la fecha de la notificación de la resolución de reconsideración, lo cual es erróneo, ya que el interés indemnizatorio surge de pleno derecho con la mora, es decir que la mora produce ipso jure un interés indemnizatorio. A que el fallo recurrido ordena a la Dirección General de Impuestos Internos que proceda a realizar el cálculo del interés indemnizatorio a partir de la fecha de la notificación de la Resolución No. 417-07, como lo señala el artículo 62 párrafo III del Código Tributario, sin advertir que este artículo fue derogado por la Ley 227-06, por lo que la sentencia dese ser casada por falta de base legal”; concluyen estableciendo “que en la sentencia recurrida incurre en fallo contradictorio, ya que revoca los recargos por mora por no haberse tipificado la mora, y al mismo tiempo, ordena la aplicación del interés indemnizatorio, el cual surge de pleno derecho con la mora. A que como ha sido expuesto, en la especie sí se configura la infracción de mora y habiendo el tribunal a-quo ordenado la aplicación del interés indemnizatorio necesariamente tenía que haber ordenado la aplicación de los recargos previstos en el artículo 252 del Código Tributario, ya que la mora, el recargo y el interés indemnizatorio son inseparables. Entre ellos existe una relación directa de causa efecto y de pleno derecho, sin que uno de ellos se produzca sin los otros”;

Considerando, que entre los motivos de la sentencia impugnada se expresa lo siguiente: “ a) Que cuando un contribuyente ha cumplido los deberes de presentar su declaración jurada y ha procedido a pagar su deuda tributaria oportunamente, no es pasible de que se le apliquen las sanciones por mora, puesto que no ha dejado de cumplir con su obligación tributaria de presentar su declaración y pagar los tributos en la fecha señalada por la ley. Que aún en los casos en que por causa de verificaciones o estimaciones surjan diferencias a pagar a cargo de los contribuyentes, si éstos han presentado sus declaraciones juradas en tiempo hábil, y han cumplido con el pago de los tributos dentro del plazo de ley, tampoco son pasibles de que se les apliquen sanciones por mora, pues en tales circunstancias ya los contribuyentes han cumplido sus deberes y obligaciones en tiempo hábil. Que en el caso de la especie, la recurrente presentó sus declaraciones juradas oportunamente, y cumplió con el pago de la obligación tributaria en los plazos y fechas establecidos, por lo que obviamente, en el presente caso no se tipifica la mora, consagrada en el artículo 251 del Código Tributario, el cual establece que: “incurre en la infracción de mora el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto. Párrafo: la mora queda configurada en los casos de pagos espontáneos como en los realizados por intimación de la administración tributaria”, razón por la que el tribunal entiende que no procede aplicar los recargos por mora, y en consecuencia se revocan los recargos por mora aplicados a la firma recurrente en el período fiscal 2005, por improcedentes y mal fundados, b) Que este tribunal con relación a los intereses indemnizatorios advierte que la voluntad del legislador fue establecer y tipificar las sanciones específicas para cada una de las infracciones tributarias. Por lo que las sanciones previstas para las diferencias que surjan con motivo de fiscalización y/o rectificativa, cuando la declaración jurada se ha presentado en los plazos que establece la ley, y los tributos han sido pagados oportunamente lo que procede es el interés indemnizatorio no la mora. Que de mantener como bueno y válido el procedimiento aplicado por la administración en el presente caso sería darle igual tratamiento a los contribuyentes que han presentado voluntariamente su declaración jurada y pagado el tributo, con aquellos que por acción de la propia administración han tenido que cumplir con su obligación tributaria, lo cual a la luz de los principios de igualdad y justicia sería fuera de toda lógica. Que según la ley de la materia, en lo relativo al interés indemnizatorio procede aplicar el mismo en los siguientes casos: “cuando se tipifique la mora (arts. 26,

27, 251 y 252 del Código Tributario); cuando exista prórroga para el pago de los tributos (artículo 17, párrafo II); cuando existan diferencias de impuestos a pagar por la imposición de los recursos en sede administrativa (artículo 62, párrafo III), y en caso de que no se pague la sanción pecuniaria en la fecha establecida por la administración (artículo 225)”. Que el artículo 62 párrafo III del Código Tributario señala que la diferencia de impuestos que en definitiva resulte a pagar como consecuencia de la interposición de esos recursos, estará sujeta al pago del interés indemnizatorio aplicado en la forma indicada en el artículo 27 de este código. c) Que en la administración tributaria existe una interpretación errada respecto del cual es el momento en que se debe comenzar a aplicar el interés indemnizatorio, puesto que expresa la resolución objeto de recurso “que se trata de diferencias de impuestos determinadas mediante la facultad de fiscalización que entraron en mora desde el día siguiente en que se debió cumplir con el pago total del tributo”, que de lo precedentemente expuesto se hace necesario determinar y establecer cuál es el punto de partida para aplicar y calcular el interés indemnizatorio. Que en el caso de la especie, a criterio de este tribunal el punto de partida debe ser el momento en que el contribuyente u obligado se le notifica la decisión o resolución administrativa en ocasión del recurso administrativo, que en la especie es la resolución objeto del recurso, como bien lo señala el artículo 62 párrafo III del Código Tributario;

Considerando, que los cuatro medios invocados por el recurrente concurren en uno solo, a saber, violación a la ley por errónea aplicación de los artículos 26, 27, 248, 251 y 252 del Código Tributario. Y que los aspectos jurídicos en discusión se sintetizan: a) Si la mora se tipifica a pesar de que el sujeto pasivo de la obligación tributaria presentó oportunamente sus declaraciones juradas y cumplió con el pago de los impuestos en las fechas establecidas, presentándose una variación en el cálculo a resultar de una acción de rectificación realizada por la Administración y ratificada tras conocer de un recurso de Reconsideración intentado por el contribuyente; y b).-Si es jurídicamente procedente, la aplicación de un interés indemnizatorio, independientemente de que no exista mora, sobre la base de las diferencias en el cálculo del tributo resultantes de una fiscalización realizada por la Administración, o si, habiéndose descartado la existencia de mora, debió el tribunal a-quo revocar conjuntamente los intereses indemnizatorios por tratarse, como alegan los hoy recurrentes en casación, de institutos inseparables, vinculados por una relación de causalidad.

Considerando, que en relación con la mora tributaria, esta Suprema Corte de Justicia ha estimado que no existe dicha falta cuando el sujeto obligado presenta oportunamente su declaración jurada y cumple en la fecha establecida con el pago de los impuestos consignados en la misma, independientemente de que, por causa de verificaciones, estimaciones o fiscalizaciones, surjan diferencias a pagar a cargo del contribuyente, en razón de que ya éste cumplió con su obligación tributaria en el tiempo legal, todo esto al tenor de los artículos 26 y 251, que no distinguen una situación de la otra, por lo que procede rechazar el medio concerniente a este aspecto;

Considerando, que con respecto a la determinación del pago de interés indemnizatorio, la sentencia impugnada expone que “el artículo 62 párrafo III del Código Tributario señala que la diferencia de impuestos que en definitiva resulte a pagar como consecuencia de la interposición de esos recursos, estará sujeta al pago del interés indemnizatorio aplicado en la forma indicada en el artículo 27 de este código; norma ésta, que según alega el hoy recurrente en Casación, quedó derogada por la Ley 227-06;

Considerando, que el artículo 27 del Código Tributario, incluido en el capítulo IV, correspondiente a la Mora, reza que: “Sin perjuicio de los recargos o sanciones a que pueda dar lugar, la mora habilita para el ejercicio de la acción ejecutoria para el cobro de la deuda y hace surgir de pleno derecho la obligación de pagar, conjuntamente con el tributo un interés indemnizatorio del treinta por ciento (30%) por encima de la tasa de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes de mora. Este interés

se devengará y pagará hasta la extinción total de la obligación. Se entiende por tasa efectiva de interés, el interés propiamente dicho más cualquier cargo efectuado por cualquier concepto, que encarezca el costo del dinero”;

Considerando, que el artículo 62, párrafo III, del Código Tributario, derogado por la Ley núm. 227-06, decía: “La diferencia del impuesto que en definitiva resulte a pagar como consecuencia de la interposición de esos recursos, estará sujeta al pago del interés indemnizatorio aplicado en la forma indicada en el artículo 27 de este Código”. Que ciertamente la Ley núm. 227-06 derogó dicho texto, así como todo lo concerniente al Recurso Jerárquico, pero que no se puede invocar la aplicación inmediata de esta modificación en cuanto al interés indemnizatorio, por no tratarse éste de un aspecto procesal, sino del establecimiento de una sanción, además las declaraciones juradas y el pago del impuesto relacionados con la contestación corresponden al año fiscal 2005, previo a la derogación del citado artículo 62, por lo que sí procedía su aplicación;

Considerando que el interés indemnizatorio es una sanción aplicable a determinadas infracciones tributarias, según lo dispone el artículo 221, numeral 2, del Código Tributario, y como tal sólo es aplicable en los casos y de la manera en que la ley así lo expresa, por aplicación del Principio de Legalidad, o sea, no existe sanción sin una ley previa, consignado implícitamente en el artículo 3, párrafo III, parte final, del Código Tributario, cuando dice que las sanciones represivas en esa materia serán únicamente las previstas de manera expresa;

Considerando, que ha sido criterio de esta Suprema Corte de Justicia que el interés indemnizatorio es una sanción tributaria y que el Código Tributario establece expresamente los casos en que procede, a saber, en caso de mora, de prórrogas para el pago de los tributos, de diferencia de impuestos que en definitiva se debían pagar como consecuencia de la interposición de los recursos administrativos tributarios, y de no pago oportuno de la sanción pecuniaria por la comisión de una infracción tributaria; de lo que se infiere que esta sanción estaba planteada tanto de manera conjunta con los recargos por mora (artículo 27 del Código Tributario), como de manera independiente y separada (artículo 62, párrafo III), por lo que al juzgar como lo hizo, la Corte a-quo interpretó y aplicó correctamente los textos señalados, por lo cual los medios examinados carecen de fundamento y deben ser desestimados y en consecuencia, rechazado el presente recurso de casación. (Véase Sentencia de fecha 7 de noviembre del 2001, B.J. Núm. 1092, pág. 676);

Considerando, que en esta materia no hay condenaciones en costas de acuerdo a lo previsto por el artículo 176, párrafo V del Código Tributario.

Por tales motivos, **Primero:** Rechaza el recurso de casación interpuesto por el Estado Dominicano y Dirección General de Impuestos Internos (DGII), contra la sentencia dictada por la Primera Sala del Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, hoy Tribunal Superior Administrativo el 12 de febrero de 2009, cuyo dispositivo figura copiado en parte anterior del presente fallo; **Segundo:** Declara que en esta materia no ha lugar a la 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 31 de octubre de 2012, años 169° de la Independencia y 150° de la Restauración.

Firmado: Manuel Ramón Herrera Carbuccia, Edgar Hernández Mejía, Sara I. Henríquez Marín, Robert C. Placencia Álvarez y Francisco Antonio Ortega Polanco. 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)