

SENTENCIA DEL 2 DE JUNIO DE 2010, NÚM. 13

Sentencia impugnada: Segunda Sala del Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, del 5 de septiembre de 2008.

Materia: Contencioso-administrativo.

Recurrente: Administradora de Riesgo de Salud Humano, S. A.

Abogada: Dra. Juliana Faña Arias.

Recurrida: Dirección General de Impuestos Internos

Abogado: Dr. César A. Jazmín Rosario.

TERCERA SALA

Rechaza

Audiencia pública del 2 de junio de 2010.

Preside: Juan Luperón Vásquez.

Dios, Patria y Libertad

República Dominicana

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 Administradora de Riesgo de Salud Humano, S. A., sociedad comercial constituida de conformidad con las leyes dominicanas, con domicilio social en la avenida Winston Churchill núm. 71, del Ensanche Piantini, de esta ciudad, representada por su presidente Eduardo A. Cruz Acosta, con Cédula de Identidad y Electoral núm. 001-1303960-6, contra la sentencia dictada por la Segunda Sala del Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, el 5 de septiembre de 2008, 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 24 de octubre de 2008, suscrito por la Dra. Juliana Faña Arias, con Cédula de Identidad y Electoral núm. 001-0853531-1, abogada 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 11 de noviembre de 2008, suscrito por el Dr. César A. Jazmín Rosario, Procurador General Tributario y Administrativo, Cédula de Identidad y Electoral núm. 001-0144533-6, 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;

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 20 de mayo de 2010, 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 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 en fecha 29 de marzo de 2006 mediante comunicación ALC núm. 0158, la Dirección General de Impuestos Internos le notificó a la hoy recurrente la rectificativa de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al período fiscal 2004; b) que no conforme con esta notificación la empresa Administradora de Riesgo de Salud Humano, S. A., interpuso en fecha 28 de abril de 2006, un recurso jerárquico ante la Secretaría de Estado de Hacienda solicitando la anulación de la misma; c) que en fecha 21 de mayo de 2007, la Secretaría de Estado de Hacienda dictó su Resolución núm. 136-07 mediante la cual rechazó dicho recurso y confirmó la rectificativa notificada por la Dirección General de Impuestos Internos; d) que sobre el recurso contencioso tributario interpuesto intervino la sentencia ahora impugnada cuyo dispositivo dice lo siguiente: “**Primero:** Declara bueno y válido en cuanto a la forma el recurso contencioso interpuesto por Administradora de Riesgos de Salud Humano, S. A., en fecha 15 de junio del año 2007 contra la Resolución Jerárquica núm. 136-07 del 21 de mayo de 2007, dictada por la Secretaría de Estado de Hacienda; **Segundo:** Rechaza en cuanto al fondo el recurso contencioso tributario por improcedente, mal fundado y carente de base legal; y en consecuencia confirma la Resolución de Jerárquica núm. 136-07 de fecha 21 de mayo del año 2007, dictada por la Secretaría de Estado de Hacienda; **Tercero:** Ordena la comunicación de la presente sentencia por Secretaría a la parte recurrente Administradora de Riesgo de Salud Humano, 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 como fundamento de su recurso la recurrente en su memorial de casación introductivo, propone los siguientes medios: **Primer Medio:** Inconstitucionalidad del pago mínimo del 1.5%; **Segundo Medio:** Errada aplicación del derecho. Interpretación incorrecta de las leyes núms. 147-00 y 12-01 y del artículo 287, literal k) del Código Tributario; **Tercer Medio:** Violación a los artículos 47 de la Constitución de la República y los artículos 3 y 37 del Código Tributario de la República; **Cuarto Medio:** Violación al principio de Legalidad Tributaria; **Quinto Medio:** Errada aplicación del Derecho;

Considerando, que en el desarrollo de los medios primero, tercero y cuarto, los que se examinan en primer término de forma conjunta por tratarse de aspectos constitucionales, de carácter prioritario, la recurrente alega en síntesis, lo siguiente: que el hecho de que mediante la Ley núm. 147-00 de Reforma Tributaria se instaurara un impuesto sobre la renta con características de mínimo y no reembolsable (impuesto definitivo), que no tomara en consideración la capacidad contributiva de las personas, obviamente se está frente a un impuesto injusto, expropiatorio y discriminatorio, con lo que se estaría violando la Constitución de la República y los principios básicos de la tributación, especialmente, los que disponen que el impuesto debe pagarse en proporción a la capacidad contributiva de las personas, que el mismo debe ser justo, que no debe ser expropiatorio y que no debe crear desigualdad ni discriminación, por lo que la figura del pago mínimo es inconstitucional, ya que cuando el impuesto sobre la renta se desnaturaliza y se convierte en un impuesto mixto, gravando en ocasiones las rentas y en otros casos los ingresos, aun cuando haya pérdidas o no haya rentas se estarían violando estos preceptos constitucionales; agrega la recurrente, que el pago mínimo también viola el artículo 47 de la Constitución en su parte in-fine, que consagra el principio de seguridad jurídica que conlleva a que la administración no pueda adoptar medidas que resulten contraria a la razonable estabilidad de las decisiones, por lo que al no existir ninguna disposición legal que expresamente prohíba el traslado de las deducciones de pérdidas a ejercicios posteriores a la vigencia del impuesto mínimo del 1.5%, sino que por el contrario el

propio Código Tributario y otras disposiciones administrativas permiten el derecho de traslado de dichas pérdidas, resulta obvio que las pérdidas fiscales generadas en el ejercicio fiscal 2003 pueden ser deducidas en el ejercicio fiscal 2004; que al establecer en su sentencia que durante la vigencia del pago mínimo se instituyó un régimen excepcional y provisional que suspendía la aplicación del literal k) del artículo 287 del Código Tributario, el Tribunal a-quo incurre en la violación del principio de legalidad tributaria, ya que infundadamente pretende modificar uno de los elementos esenciales reservados a la ley para la aplicación del impuesto, como lo es la base imponible, por lo que el principio de la legalidad tributaria restringe la posibilidad de admitir el ejercicio de determinadas facultades discrecionales a la Administración Tributaria, lo que impide que la modificación de la base imponible de un tributo puede tener su fuente u origen en una simple interpretación administrativa, como lo ha hecho dicho tribunal;

Considerando, que el pago mínimo del 1.5% de los ingresos brutos por concepto de Impuesto Sobre la Renta, cuya constitucionalidad es cuestionada por la recurrente en los medios que se examinan, constituye una obligación tributaria instituida por uno de los poderes públicos, en ejecución de las atribuciones que la entonces vigente Constitución de la República, en su artículo 37, delega al Congreso Nacional, entre ellas, la de establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión; que en ejercicio de este mandato, el Congreso Nacional aprobó las Leyes núms. 147-00 y 12-01, que modifican el Código Tributario y que establecieron por una vigencia de tres (3) años la obligación del pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta ascendente al 1.5% de los ingresos brutos del año fiscal, aplicable a las personas jurídicas contempladas en el artículo 297 del mismo código, con la finalidad de crearles un régimen especial o extraordinario dentro del propio impuesto sobre la renta, basado en una presunción legal de ganancias que no admite pérdidas, ya que se traduce en la obligación de efectuar el pago mínimo, tomando como parámetro los ingresos brutos de dichos contribuyentes;

Considerando, que de lo anterior se desprende que, contrario a lo que alega la recurrente en el sentido de que el pago mínimo del 1.5% de los ingresos brutos es injusto, expropiatorio y discriminatorio, que violenta la seguridad jurídica de los contribuyentes, así como la legalidad tributaria, esta Suprema Corte reitera el criterio establecido en decisiones anteriores en el sentido de que esta obligación está acorde con los preceptos instituidos por la Constitución para la Tributación, al emanar del poder público que goza de supremacía tributaria, como lo es el Congreso Nacional, que al tenor de lo previsto por el numeral 1) del artículo 37, tiene la exclusividad de legislar en materia tributaria, lo que incluye no sólo crear el impuesto sino también regular sus modalidades o formas de recaudación y de inversión; que en la especie, cuando el legislador instituye la obligación del pago mínimo, como un régimen especial y extraordinario dentro del mismo Impuesto Sobre la Renta, pero con características propias e independientes de éste, no ha hecho más que ejercer su atribución tributaria para establecer modalidades de pago distintas, frente a situaciones desiguales, lo que no es injusto, expropiatorio, ni discriminatorio, ni muchos menos violenta la seguridad de los contribuyentes, como pretende la recurrente, al no tratarse de una obligación que proviene de la fuerza o de la arbitrariedad del Estado, sino que se basa en una relación de derecho derivada del ejercicio de la prerrogativa que el ordenamiento jurídico le concede al legislador mediante la Constitución, para establecer modalidades con respecto a la tributación, a fin de darle forma jurídica y legal a uno de los deberes fundamentales de toda persona en sociedad, como lo es el contenido del entonces vigente artículo 9, inciso e) de la propia Constitución, que establece la obligación de “contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas”, lo que conlleva que, sin atentar contra el principio de la igualdad de todos ante la misma norma y sin que luzca injusto ni discriminatorio, se puedan establecer leyes que decreten una forma de tributación distinta para determinados segmentos de la sociedad, que por sus circunstancias particulares no puedan estar sujetos a

las normas de la colectividad en general, ya que el deber antes citado se corresponde con el aforismo que reza: “Igual tributación para los iguales y desigual para los desiguales”, que es la aplicación correcta de los principios de equidad y progresividad, dos de los pilares en que se fundamenta la tributación, los que implican que los tributos no pueden ser justos sino en la medida en que se trate de manera desigual a los desiguales, ya que la progresividad tiene por finalidad establecer una mayor carga tributaria para aquellas personas que poseen una mayor capacidad económica, de manera que haya igualdad en el sacrificio por el bien común, lo que en la especie ha sido acatado por el legislador al instituir la obligación del pago mínimo sobre un segmento de contribuyentes, y esto tampoco altera ni violenta la seguridad jurídica de los mismos, al tratarse de una norma que conlleva una nueva modalidad de tributación dentro de un impuesto preexistente, creada dentro de la competencia que el legislador tiene en esta materia, que lo faculta para usar su poder de dictar disposiciones que garanticen el recaudo oportuno de los ingresos fiscales; que por lo expuesto, no ha lugar a declarar como no conforme con la Constitución la obligación del pago mínimo, por lo que se rechazan los medios examinados por improcedentes y mal fundados;

Considerando, que en los medios segundo y quinto la recurrente alega, en síntesis, lo siguiente: que el Tribunal a-quo realizó una errónea e incorrecta aplicación de la ley, específicamente del literal k) del artículo 287 del Código Tributario, al establecer en su sentencia, sin que exista disposición legal expresa, que el pago mínimo del 1.5% estableció un régimen general de rentas presuntas que descartaba la posibilidad de que pudieran existir pérdidas fiscales para las empresas que tributaron en base a esta modalidad; que el fallo impugnado contiene graves vicios de motivación, omisiones e incongruencias, además de que sólo fueron ponderados, analizados y reproducidos los argumentos de la parte recurrida, elementos que lesionan su derecho de defensa y que hacen que la sentencia recurrida merezca ser casada;

Considerando, que en los motivos de su decisión, el Tribunal a-quo expresa lo que a continuación se transcribe: “Que luego del estudio del expediente del caso, se ha podido determinar que la cuestión a determinar por este tribunal es si procede o no la compensación de las pérdidas de los periodos fiscales de los años 2003 y 2004 para ser compensadas en el año 2005; que el artículo 267 del Código Tributario (modificado por la Ley núm. 147-00 de fecha 27 de diciembre del año 2000) señala que: “Se establece un impuesto anual sobre las rentas obtenidas por las personas naturales, jurídicas y sucesiones indivisas”. Asimismo, el artículo 268 del referido código, define el concepto de renta de la siguiente manera: “Se entiende por renta, a menos que fuera excluido por alguna disposición expresa de este título, todo ingreso que constituya utilidad o beneficio que rinda un bien o actividad y todos los beneficios, utilidades que se perciban o devenguen y los incrementos de patrimonio realizados por el contribuyente, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”; que el artículo 9 de la Ley núm. 12-01 de fecha 17 de enero del año 2001, dispone que: “Se modifica el párrafo I del artículo 297 de la Ley núm. 11-92 de fecha 16 de mayo del año 1992, que establece el Código Tributario, modificado por la Ley de Reforma Tributaria núm. 147-00 de fecha 27 de diciembre del año 2000, para que en lo adelante disponga de la siguiente manera: Párrafo I: 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. Asimismo, la referida Ley núm. 12-01 en su artículo 11 dispone que: “Se modifica el párrafo IV del artículo 314 de la Ley núm. 11-92 del 16 de mayo de 1992, que establece el Código Tributario, modificado por la Ley de Reforma Tributaria núm. 147-00, para que donde dice Pago del Anticipo, diga Pago Mínimo; que asimismo dispone la referida Ley núm. 147-00 en su párrafo VII que: “Las disposiciones del párrafo I y siguiente del presente artículo entrarán en vigencia a partir de la promulgación y publicación de la ley por un período de tres (3) años”; que el interés del legislador fue establecer por un periodo provisional de tres años, un régimen extraordinario y excepcional que consagrara una presunción legal jure et jure, sin permitir pruebas en

contrario, de que los contribuyentes sujetos a este régimen extraordinario obtenían un mínimo de renta neta imponible equivalente a 6% de los ingresos brutos del año, que al aplicársele la tasa o alícuota del 25% del impuesto, daría como resultado un pago mínimo del impuesto sobre la renta equivalente al 1.5% de los ingresos brutos anuales del contribuyente, independientemente de las pérdidas que pudiese sufrir el contribuyente en el ejercicio fiscal; que si bien es cierto que el legislador estableció mediante las Leyes núm. 147-00 y 12-01 exenciones para las personas físicas, pequeñas empresas y las explotaciones agropecuarias, no es menos cierto, que estableció un régimen de rentas mínimas presuntas, en que las pérdidas no pueden ser compensadas a los fines fiscales; que en el caso de la especie, el legislador no consagró que las pérdidas correspondientes a los ejercicios fiscales de los años 2001, 2002 y 2003 puedan ser compensadas en años posteriores, ya que para tales períodos estaba vigente el pago mínimo del anticipo del 1.5%; que el impuesto mínimo sobre la renta lo que establece es una presunción donde el impuesto sobre la renta de cada contribuyente, es el uno punto cinco por ciento (1.5%) de los ingresos brutos. Esta presunción no acepta la existencia de pérdidas, porque en el caso de aceptarlas dejaría de configurarse como un impuesto mínimo. La presunción del impuesto mínimo establece una renta mínima y por defecto, al mismo tiempo limita las deducciones admitidas, lo que implica no deducir ni compensar las pérdidas de períodos fiscales anteriores ni de los períodos durante su vigencia”;

Considerando, que las motivaciones transcritas precedentemente revelan, que, contrario a lo alegado por la recurrente, al declarar 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”, el Tribunal a-quo aplicó correctamente la ley que rige la materia, sin incurrir en violación del artículo 287, inciso k) del Código Tributario, como pretende la recurrente, ya que tal como lo declara dicho tribunal, la acreditación de pérdidas a los fines impositivos permitida por dicho texto, sólo 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”;

Considerando, 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; que en consecuencia, al establecer 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, el Tribunal a-quo ha realizado una correcta aplicación de la ley, estableciendo motivos suficientes que justifican lo decidido, y que permiten a esta Suprema Corte comprobar que en el presente caso se ha hecho una correcta aplicación de la ley, sin incurrir en los vicios denunciados por la recurrente en los medios que se analizan, por lo que procede rechazarlos, así como el recurso de casación de que se trata, por improcedente y mal fundado;

Considerando, que en la materia Contencioso-Tributaria no ha lugar a condenación en costas, de acuerdo a lo previsto por el artículo 176 del Código Tributario.

Por tales motivos, **Primero:** Rechaza el recurso de casación interpuesto por la entidad recurrente Administradora de Riesgo de Salud Humano, S. A., contra la sentencia dictada por la Segunda Sala del Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo el 5 de septiembre de 2008, cuyo dispositivo figura copiado en parte anterior del presente fallo; **Segundo:** Declara que en esta materia no ha lugar a 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 2 de junio de 2010, años 167° de la Independencia y 147° de la Restauración

Firmado: Pedro Romero Confesor, Julio Aníbal Suárez y Darío O. Fernández Espinal. 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.