

SENTENCIA DEL 7 DE JULIO DE 2010, NÚM. 2

Sentencia impugnada: Primera Sala del Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, actual Tribunal Superior Administrativo, del 16 de enero de 2009.

Materia: Contencioso-administrativo.

Recurrente: Asociación Noroestana de Ahorros y Préstamos.

Abogada: Licda. Juliana Faña Arias

Recurrida: Dirección General de Impuestos Internos.

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

TERCERA SALA

Casa

Audiencia pública del 7 de julio de 2010.

Preside: Pedro Romero Confesor.

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 Asociación Noroestana de Ahorros y Préstamos, institución financiera, creada al amparo de la Ley núm. 5897 de 1962, que instituye el Régimen de Asociaciones de Ahorros y Préstamos para la Vivienda, con domicilio social en la ciudad de Mao, provincia Valverde, representada por su gerente general Luis Darío Tió Brea, dominicano, mayor de edad, Cedula de Identidad y Electoral núm. 034-0007254-6, domiciliado y residente en dicha ciudad, contra la sentencia dictada por la Primera Sala del Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, actual Tribunal Superior Administrativo, el 16 de enero 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 a la Licda. Juliana Faña Arias, abogada de la recurrente Asociación Noroestana de Ahorros y Préstamos;

Oído en la lectura de sus conclusiones al Dr. José Taveras, por sí y por el Dr. César A. Jazmín Rosario, Procurador General Tributario y Administrativo, abogado de la recurrida Dirección General de Impuestos Internos;

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 17 de marzo de 2009, 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 14 de abril de 2009, suscrito por el Dr. César A. Jazmín Rosario, Procurador General Tributario y Administrativo, con Cédula de

Identidad y Electoral núm. 001-0144533-6, 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;

Visto el auto dictado el 2 de julio de 2010, por el Magistrado Pedro Romero Confesor, en funciones de Presidente de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, por medio del cual se llama a sí mismo, en su indicada calidad, 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 5 de agosto de 2009, estando presentes los Jueces: Darío O. Fernández Espinal, en funciones de Presidente; Julio Aníbal Suárez y Enilda Reyes Pérez, 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 27 de enero de 2004 se promulgó la Ley núm. 92-04 que crea el Programa Excepcional de Prevención de Riesgo para las Entidades de Intermediación Financiera, que eliminó para las asociaciones de ahorros y préstamos la exención del impuesto sobre la renta de sociedades; b) que en virtud de lo anterior, la recurrente presentó en el mes de abril de 2005 su Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2004; c) que en el mes de abril de 2005, la Administración Local de Impuestos Internos de Mao, Valverde, le notificó a la recurrente los recibos para el pago de los anticipos mensuales del Impuesto Sobre la Renta durante el ejercicio fiscal 2005; d) que no conforme con la notificación anterior, la Asociación Noroestana de Ahorros y Préstamos interpuso Recurso de Reconsideración ante la Dirección General de Impuestos Internos, que mediante la Resolución núm. 685-06 de fecha 30 de noviembre de 2006, cuyo dispositivo dice lo siguiente: “1ro: Declarar: como al efecto declara regular y válido en la forma el Recurso de Reconsideración interpuesto por Asociación Noroestana de Ahorros y Préstamos, por haber sido interpuesto dentro del plazo previsto en la ley; 2do.: Rechazar: como al efecto rechaza, en cuanto al fondo el recurso interpuesto, por no tener base legal que lo sustente; 3ro.: Mantener: como al efecto mantiene el cobro de recargos e intereses indemnizatorios ascendente a la suma de RD\$1,649,498.93, por la diferencia de anticipo del Impuesto Sobre la Renta del mes de mayo del año 2005 dejada de pagar, por estar fundamentado en las normas tributarias vigentes; 4ta.: Autorizar: como al efecto se autoriza a la Administración Local de Mao, Valverde, expedir a la Asociación Norestana de Ahorros y Préstamos, el correspondiente recibo para que efectue el pago de la suma de RD\$1,649,498.93, por concepto de recargos de intereses indemnizatorios por diferencia e anticipo del mes de mayo del año 2005; 5to.: Conceder: como al efecto concede un plazo de quince (15) días a partir de la fecha de la notificación de la presente resolución para el pago de los valores fiscales pendientes de ingresar a la administración o en su defecto recurrir por ante el Tribunal Contencioso Tributario de acuerdo a la facultad que le contiene el artículo 139 del Código Tributario; 6to.: Notificar: como al efecto notifica la presente resolución a la empresa Norestana de Ahorros y Préstamos, para su conocimiento y fines de lugar”; e) que sobre el recurso contencioso-tributario interpuesto contra esta decisión intervino la sentencia ahora impugnada cuyo dispositivo dice lo siguiente: “**Primero:** Declarar bueno y válido en cuanto a la forma el recurso contencioso tributario incoado por la Asociación Noroestana de Ahorros y Préstamos, en fecha 28 de diciembre del año 2006, en contra de la Resolución de Reconsideración núm. 685-06, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos en fecha 30 de noviembre del año 2006; **Segundo:** Rechaza en cuanto al fondo el recurso contencioso tributario interpuesto por la Asociación Noroestana de Ahorros y Préstamos, por las razones antes argüidas y en consecuencia ratifica la Resolución de Reconsideración núm. 685-06, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos en fecha 30 de noviembre del año 2006, por estar la misma bien fundada y apegada a la ley; **Tercero:** Ordena: la comunicación de la presente sentencia por Secretaría a la parte recurrente, Asociación Noroestana de Ahorros y Préstamos, a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) 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: **Primer Medio:** Falta de base legal y aplicación equivocada de la ultra-actividad de la ley tributaria. Violación al principio de legalidad tributaria y al párrafo transitorio del artículo 314 del Código Tributario, agregado por el artículo 9 de la Ley núm. 288-04 de Reforma Fiscal, del 23 de septiembre de 2004; **Segundo Medio:** Motivos contradictorios dentro de la propia sentencia y contradicción con otras sentencias del mismo tribunal. Criterio errado de interpretación de la ley a favor del fisco;

Considerando, que en el desarrollo de su primer medio de casación la recurrente alega en síntesis, “que el Tribunal a-quo incurrió en el vicio de falta de base legal al afirmar en su sentencia que esta empresa, conforme a la Ley núm. 288-04, estaba obligada a pagar sus anticipos del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal 2005 en base a la doceava parte del impuesto liquidado en el ejercicio fiscal 2004, es decir, conforme al derogado párrafo III del anterior viejo texto del artículo 314 del Código Tributario y no en base al 1.5% de los ingresos brutos del año 2004, que es el método correcto y vigente en el caso de la especie; que el vicio de falta de base legal también queda evidenciado por el hecho de que en las motivaciones de su sentencia el Tribunal a-quo hace suyos los argumentos planteados por la Dirección General de Impuestos Internos para mantener la reclamación, pero sin referirse a las disposiciones de la Ley núm. 288-04, que muestran el incorrecto fallo del tribunal, en ese sentido; que en lo concerniente al Considerando donde se alude que la interpretación dada por la Dirección General de Impuestos Internos tiene su razón de ser en el principio constitucional de la capacidad contributiva, se debe destacar, que si bien es cierta la existencia de dicho principio en materia tributaria, su aplicación se debe basar precisamente a partir de la obligación legal que la ley establece, y no sobre la base de criterios aprioristas de interpretación de la ley a favor del fisco, como pretende dicho tribunal, por lo que resulta infundado su argumento en ese sentido, ya que en la especie no fue violado de ninguna manera el referido principio, puesto que para el ejercicio fiscal 2004 pagó el Impuesto Sobre la Renta sobre la base del 25% de sus beneficios imponibles, tal y como lo establece la ley; agrega, que el hecho de que los anticipos del ejercicio fiscal 2005 se pagarán no sobre la base del impuesto liquidado del ejercicio fiscal anterior 2004, como antes ordenaba el párrafo III del artículo 314 del Código Tributario, agregado por la Ley núm. 147-00 de Reforma Tributaria, sino que fueron pagados sobre la base de los montos de anticipos del 1.5% de los ingresos brutos del año 2004, fue realizado precisamente para cumplir con el mandato de la propia ley núm. 288-04, la cual dispone que los anticipos de los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta que pagaron sus anticipos del ejercicio fiscal 2004 en base al 1.5% de los ingresos brutos, pagarían para el 2005 la misma suma pagada por ese concepto en el ejercicio fiscal 2004; que en dicha disposición legal y distinto a lo que pretende hacer valer el Tribunal a-quo no se estatúa de modo alguno que tal condición para pagar o no los anticipos del 2005, en base a lo pagado por el 1.5% de los ingresos brutos del ejercicio fiscal 2004, estaría sujeta al mayor valor que se determinare de lo que representaba el Impuesto Sobre la Renta, liquidado en el ejercicio fiscal 2004 respecto del 1.5% de los ingresos brutos de ese mismo ejercicio, ya que la Ley núm. 288-04 derogó la aplicación del párrafo III del artículo 314 del Código Tributario en donde sí se disponía la obligación de pagar anticipos en base a este mayor valor; que el Tribunal a-quo, al asumir que para el ejercicio 2005, luego de la promulgación de la Ley núm. 288-04, tenía aplicación el párrafo III del artículo 314 del Código Tributario, está aplicando de forma ilegal el concepto de la ultraactividad de la ley, pues estarían aplicándose después de su cese legal, disposiciones de una ley derogada que la propia ley derogatoria no concibió aplicar en forma transitoria ni en su texto ni en su espíritu, por lo que con esta interpretación errónea del tribunal se está frente a una ultra interpretación ilegal disponiendo, estableciendo o presumiendo hechos o situaciones que la ley no contempló, simplemente por ésta ser favorable al interés fiscal; que por más extensiva que sea una interpretación, aún oficial, no puede abarcar hechos o situaciones que la propia ley no contempló, ya que con ésto se caería en una violación del principio constitucional de legalidad tributaria, como ha ocurrido en el presente caso”;

Considerando, que en sus motivos la sentencia impugnada se expresa, “que una vez ponderados los alegatos de ambas partes, el punto litigioso a solucionar por este tribunal consiste en determinar si durante el año 2005 las empresas que pagaron sus anticipos durante el año 2004 en base al 1.5% de los ingresos brutos, estaban compelidas por la Ley a repetir esta operación y pagar los mismos montos de anticipos durante el año 2005 que habían pagado en

el 2004, o si esta forma de pago era exclusiva de aquellas empresas que en su declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta del año 2004, habían liquidado un impuesto menor que la suma de los doce anticipos pagados durante el año 2004, pues de lo contrario debían pagar dichos anticipos en base a la doceava parte del Impuesto Sobre la Renta liquidado; que al tenor de la modificación del artículo 314 del Código Tributario, Ley núm. 11-92, por el artículo 9 de la Ley núm. 288-04 del 23 de septiembre del año 2004, para el presente caso, el mismo reza: “A partir del año fiscal 2006 todos los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta que fueren personas jurídicas, pagarán sus anticipos en base a doce cuotas mensuales, equivalentes al cien por ciento (100%) del Impuesto Sobre la Renta, liquidado en el período anterior. Párrafo (Transitorio). Las empresas que durante el año fiscal 2004 realicen los pagos por concepto de anticipo en base al uno punto cinco por ciento (1.5%) de sus ingresos brutos, pagarán durante el año fiscal 2005, por concepto de los mismos, un monto igual a los anticipos liquidados durante el año fiscal 2004. Dichos pagos no estarán sujetos a ningún tipo de deducciones por concepto de saldo a favor. Los anticipos que se encontraren pendientes de pago durante los meses del año calendario 2004, se pagarán de acuerdo al sistema vigente antes de la publicación de la presente ley”; que del análisis del pre transcrito artículo 314 del Código Tributario (Ley núm. 11-92), modificado por la Ley núm. 288-04, se advierte que su parte capital se refiere a los contribuyentes que fueren personas jurídicas, respecto de las cuales establece que a partir del ejercicio 2006 deberán pagar el anticipo conforme a doce cuotas mensuales equivalentes al pago total del Impuesto Sobre la Renta liquidado en el período anterior, disponiendo para el período fiscal 2005, que las empresas que durante el período fiscal 2004 hayan efectuado el pago del anticipo en base al 1.5% de los ingresos brutos, pagarán un monto igual para el 2005, señalando que dichos pagos no estarán sujetos a ningún tipo de deducciones por concepto de saldo a favor; que como se lleva dichos, la recurrente pagó los anticipos del año 2004 en base al 1.5% de los ingresos brutos, la misma no lo hizo de esta manera porque el Impuesto Sobre la Renta liquidado en el 2003 haya sido menor, sino, como ella misma lo admite, por el hecho de que hasta el año 2004, las empresas de su clase, asociaciones de ahorros y préstamos sin fines de lucro, se encontraban exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta, al tenor de la Ley núm. 5897, situación que varió a raíz de la promulgación de la Ley núm. 92-04 en el mes de febrero del año 2004, que eliminó dicha exención”;

Considerando, que también consta en dicha sentencia “que el espíritu de la Ley núm. 288-04 es fiscalista y no de exención, lo que se demuestra con la sólo lectura de la parte del pre-transcrito artículo 314 del Código Tributario (Ley núm. 11-92), que señala que no se aceptarán ningún tipo de deducciones frente a este pago de anticipos del 1.5% por concepto de saldo a favor, por lo que con ese espíritu recaudador es que debe interpretarse la referida Ley; que la interpretación dada por la Dirección General de Impuestos Internos al artículo 314 del Código Tributario, modificado por la Ley núm. 288-04, tiene su razón de ser en el principio constitucional de la capacidad contributiva, previsto en la letra e) del artículo 9 de nuestra Constitución Política, toda vez que la empresa recurrente obtuvo ganancias durante el año 2004 que generaron un pago por concepto del Impuesto Sobre la Renta que excede el pago del 1.5% de sus ingresos brutos, lo debido es que aporte al Estado en esa misma proporción y no que pretenda beneficiarse de una interpretación errónea de la Ley; que este Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, entiende correcta la interpretación dada por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), al artículo 314 del Código Tributario (Ley núm. 11-92), modificado por la Ley núm. 288-04, en el sentido de que sólo obliga a pagar anticipos durante el año 2005 por la misma cantidad pagada en el año 2004, a aquellas empresas que pagaron en el ejercicio fiscal 2004 en base al 1.5% de los ingresos brutos mensuales y cuya declaración jurada de ingresos de ese año 2004, generó un pago del Impuesto Sobre la Renta inferior al monto pagado por concepto de anticipos, por lo que procede rechazar el presente recurso y ratificar en todas sus partes la Resolución núm. 685-06 del 30 de noviembre del año 2006”; (Sic),

Considerando, que el artículo 314 del Código Tributario que regula el régimen legal para el pago de los anticipos del Impuesto Sobre la Renta ha sido objeto de diferentes modificaciones, como son las de las Leyes núms. 147-00 en el año 2000, que introdujo la figura del 1.5% sobre los ingresos brutos mensuales la 12-01 del 2001 que cambió esta modalidad a la del pago mínimo por el término de tres (3) años y la 288-04, del 28 de septiembre de 2004, que es la legislación aplicable al caso de la especie y que modifica el referido artículo 314 del Código Tributario, con respecto al

régimen de los anticipos de las personas jurídicas, para que en su parte capital disponga de la forma siguiente: “A partir del año fiscal 2006 todos los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta que fueren personas jurídicas, pagarán sus anticipos en base a doce cuotas mensuales equivalentes al cien por ciento (100%) del Impuesto Sobre la Renta liquidado en el periodo anterior”; que para regular el pago de anticipos de las personas jurídicas para los años fiscales 2004 y 2005, dicha ley le introdujo un párrafo transitorio al referido artículo 314, para que en su parte capital expresara lo siguiente: “Las empresas que durante el año fiscal 2004 realicen los pagos por concepto de anticipo en base al uno punto cinco por ciento (1.5%) de sus ingresos brutos, pagarán durante el año fiscal 2005, por concepto de los mismos, un monto igual a los anticipos liquidados durante el año fiscal 2004”; que en la sentencia impugnada consta que “la recurrente pagó los anticipos del año 2004 en base al 1.5% de los ingresos brutos”, por lo que resulta innegable que para el pago de los anticipos del año fiscal 2005, tenía que acogerse a este mismo método, como efectivamente lo hizo, ya que así lo dispone el párrafo transitorio de la Ley núm. 288-04 que modifica el artículo 314 del Código Tributario;

Considerando, que de lo anterior se desprende que al establecer en su sentencia que “la empresa recurrente no podía pagar los anticipos durante el año fiscal 2005 por la misma cantidad pagada en el año 2004, sino que debió pagarlos en base a la doceava parte del Impuesto Sobre la Renta liquidado”, el tribunal a-quo realizó una incorrecta interpretación de la Ley núm. 288-04, así como violó la disposición contenida en el párrafo legal transcrito precedentemente, ya que al tributar la recurrente en el año fiscal 2004 bajo el sistema del 1.5% de los ingresos brutos para el pago de sus anticipos, esta misma modalidad debía ser aplicada, como correctamente lo hizo la recurrente, para el período fiscal siguiente, es decir, para el año 2005, ya que así lo exige claramente la ley que rige la materia, siendo las leyes tributarias de interpretación estricta en virtud del principio de legalidad tributaria, por lo que “Donde la ley no distingue el interprete no puede distinguir”; que al no reconocerlo así, y disponer en su sentencia que la recurrente no podía utilizar este procedimiento para el pago de sus anticipos del año fiscal 2005, el Tribunal a-quo ha hecho una incorrecta interpretación del párrafo transitorio del artículo 314 del Código Tributario, que conduce a que su sentencia carezca de base legal, por lo que procede acoger el medio que se examina y casar la sentencia impugnada, sin analizar el restante medio;

Considerando, que en esta materia no ha lugar a condenación en costas, ya que así lo dispone el artículo 176 del Código Tributario.

Por tales motivos, **Primero:** Casa la sentencia dictada por la Primera Sala del Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo del 16 de enero de 2009, cuyo dispositivo figura 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 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 7 de julio de 2010, años 167° de la Independencia y 147° de la Restauración.

Firmado: Pedro Romero Confesor, Julio Aníbal Suárez, Enilda Reyes Pérez 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.