Sentencia impugnada:	Tercera Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, del 30 de abril de 2013.
Materia:	Contencioso-Tributario.
Recurrente:	Brugal & Co., C. por A.
Abogados:	Licda. Katerin Guillermo, Licdos. Práxedes Castillo y José Manuel Battle Pérez.
Recurrido:	Dirección General de Impuestos Internos (DGII).
Abogados:	Licdos. Ubaldo Trinidad y Leónidas Rodríguez De Moya.

TERCERA SALA.

Casa.

Audiencia pública del 17 de febrero de 2016.
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 Brugal & Co., C. por A., sociedad comercial por acciones, organizada de acuerdo con las leyes dominicanas, con domicilio social ubicado en el edificio situado en la Ave. John F. Kennedy núm. 57, de esta ciudad de Santo Domingo, República Dominicana, debidamente representada por su Presidente, señor Augusto José Ramírez Bonó, dominicano, mayor de edad, Cédula de Identidad y Electoral núm. 001-0149375-7, domiciliado y residente en esta ciudad de Santo Domingo, Distrito Nacional, contra la sentencia de fecha 30 de abril del año 2013, dictada por la Tercera Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, en sus atribuciones de lo Contencioso Tributario;

Oído al alguacil de turno en la lectura del rol;

Oído en la lectura de sus conclusiones a la Licda. Katerin Guillermo, por sí y por los Licdos. Práxedes Castillo y José Manuel Battle Pérez, abogados de la parte recurrente Brugal & Co., C. por A.;

Oído en las lecturas de sus conclusiones al Lic. Ubaldo Trinidad, por sí y por el Lic. Leónidas Rodríguez De Moya, abogados de la parte recurrida, Dirección General de Impuestos Internos (DGII);

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 2 de enero de 2015, suscrito por el Dr. Práxedes Castillo y el Lic. José Manuel Battle Pérez, Cédulas de Identidad y Electoral núms. 001-0103980-8 y 001-1694129-5, respectivamente, abogados de la parte recurrente, mediante el cual proponen los medios que se indican más adelante;

Visto el memorial de defensa depositado en la secretaría de la Suprema Corte de Justicia el 28 de enero de

2015, suscrito por los Licdos. Ubaldo Trinidad Cordero e Iónides De Moya Ruiz, Cédulas de Identidad y Electoral núms. 001-1219107-7 y 001-0921954-3, respectivamente, abogados de la parte recurrida;

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;

Que en fecha 3 de febrero del año 2016, esta Tercera Sala en sus atribuciones de lo Contencioso Tributario, integrada por los Jueces: Manuel Ramón Herrera Carbuccia, Edgar Hernández Mejía y Sara I. Henríquez Marín, asistidos por la secretaria general, procedieron a celebrar audiencia pública, para conocer del presente recurso de casación;

Visto el auto dictado el 15 de febrero del año 2016, por el Magistrado Manuel Ramón Herrera Carbuccia, Presidente de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, por medio del cual llama en su indicada calidad a los magistrados Robert C. Placencia Álvarez 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 núm. 684 del 1934;

Considerando, que en la sentencia impugnada y en los documentos a que ella se refiere, consta lo siguiente: a) que la empresa recurrente con motivo de una verificación de las declaraciones juradas de las Retenciones del Impuesto sobre la Renta de Asalariado (IR-3) correspondientes a los períodos fiscales de diciembre de 2007, diciembre 2008 y diciembre 2009, concluyendo dicha verificación con la Resolución de Determinación núm. GGC FI núm. 1637 de fecha 14 de febrero de 2011, de la Dirección General de Impuestos Internos; b) que luego la recurrente procedió a interponer un recurso de reconsideración de la notificación impositiva de las declaraciones juradas relativas a las Retenciones del Impuesto sobre la Renta de Asalariado (IR-3), de los períodos indicados anteriormente, en ese tenor la Dirección General de Impuestos Internos emitió la Resolución de Reconsideración núm. 801-11, de fecha 21 de noviembre de 2011; c) que con motivo de dicha resolución de reconsideración, Brugal & Co., C. por A., interpuso un Recurso Contencioso Tributario, que culminó con la Sentencia de fecha 30 de abril de 2013, dictada por la Tercera Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, cuyo dispositivo es el siguiente: "***PRIMERO:*** *DECLARA bueno y válido, en cuanto a la forma, el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por Brugal & Co., S. A., en fecha veintiséis (26) del mes de diciembre del año Dos Mil Once (2011);* ***SEGUNDO:*** *RECHAZA en cuanto al fondo el referido recurso contencioso tributario interpuesto por Brugal & Co., S. A., por improcedente y mal fundado; tal cual se ha especificado en la parte motivacional de esta sentencia, en consecuencia, CONFIRMA en todas sus partes la Resolución de Reconsideración No. 801-11, de fecha 21 de noviembre del 2011, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos;* ***TERCERO:*** *COMPENSA las costas pura y simplemente entre las partes;* ***CUARTO:*** *ORDENA que la presente sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Superior Administrativo*";

Considerando, que en su memorial introductivo del presente Recurso de Casación la parte recurrente propone contra la sentencia impugnada los siguientes medios de casación: Primer Medio: Violación a los artículos 219 y 222, modificado por la Ley núm. 204-97, del Código de Trabajo; al Principio de Jerarquía y de las Normas y al artículo 4 de la Constitución de la República. Aplicación errónea del artículo 48 del Reglamento núm. 139/98, para la aplicación del Impuesto sobre la Renta; Segundo Medio: Desnaturalización de los hechos y documentos de la causa, falta de base legal, violación al VIII Principio Fundamental del Código de Trabajo, Violación del artículo 37 del Código de Trabajo y del 141 del Código de Procedimiento Civil;

Considerando, que en el desarrollo de sus dos medios de casación, los cuales se reúnen para su examen por convenir a la solución del caso, la recurrente alega en síntesis lo siguiente: Que la Dirección General de Impuestos Internos y el Tribunal Superior Administrativo mantienen la posición de que la exención del salario de Navidad está limitada a cinco salarios mínimos en virtud de lo que dispone el artículo 48 del Reglamento núm. 139-98 para la aplicación del título II del Código Tributario, que dicha posición supone que un Reglamento puede derogar una Ley; que por el contrario, la empresa recurrente y la Suprema Corte de Justicia, son del criterio de que en virtud del Principio de Legalidad consagrado por la Constitución de la República, y más específicamente en el Principio de legalidad Tributaria, la ley es la única fuente de la obligación tributaria no pudiendo el Congreso delegar la facultad constitucional de formación de las leyes, por lo que resulta evidente que mediante un Reglamento o cualquier otra

norma de jerarquía inferior a la ley no se puede establecer como una obligación relativa al pago de cualquier tributo, como ha sido interpretado erróneamente por la Corte a-qua;

Considerando, que continúa alegando la recurrente en su memorial de casación: "que el artículo 219 del Código de Trabajo establece que "en ningún caso el salario de Navidad será mayor del monto de cinco salarios mínimo legalmente establecido" y el artículo 222 de dicho Código establece que "el salario de Navidad no es susceptible de gravamen, embargo, cesión o venta, ni estará sujeto de Impuestos Sobre la Renta". Como ambos artículos resultaban contradictorios, ya que por una parte el artículo 222 establece que el salario de Navidad no es susceptible de imposición, mientras que el artículo 219 limita el monto exento a que podía ascender dicho salario, en fecha 21 de octubre del año 1997 fue promulgada la Ley No. 204-97 que agregó un párrafo al artículo 222 que dice así: Párrafo: Esta disposición se aplica aunque el monto pagado sea mayor a los cinco (5) salarios mínimos legalmente establecido". Así las cosas, no existe actualmente ninguna duda de que el salario de Navidad, cualquiera que sea su monto, está exento de toda clase de gravámenes; que sin embargo, la Dirección General de Impuestos Internos impugnó las sumas que la recurrente, pagó a sus trabajadores como salario de Navidad en la medida en que excedieron los cinco salarios mínimos, sobre el fundamento erróneo de que el artículo 48 del Reglamento núm. 139-98, para la aplicación del Título II del Código Tributario, limita la exención del salario de Navidad a un tope de cinco salarios mínimos comisionada a que la exención no exceda la duodécima parte del salario anual devengado por el empleado, sujetando el exceso a las retenciones de impuesto sobre la renta correspondiente";

Considerando, que para motivar y fundamentar su decisión la Tercera Sala (Liquidadora) del Tribunal Superior Administrativo, expresó en síntesis lo siguiente: "Que observando las normas que regulan la materia y analizando la aplicación de la misma, que de acuerdo al texto legal precedentemente citado, en el cual se infiere que salario de Navidad solo estará exento hasta el límite de la duodécima parte del salario anual, es lógico entender que la contribución del trabajador no devengará por debajo de lo estipulado por el Código y el reglamento, pero, ciertamente, que si constituye el pago de lo que sobrepase dicho límite, pues se entiende que la función de la empresa es retener el impuesto y declararlo ante el fisco de los ingresos de sus trabajadores; Que el artículo 48 del Reglamento 139-98 expresa que: "Además de la exención anual establecida en el literal o) del Artículo 299 del Código, también está exento el salario de Navidad de acuerdo con las previsiones de la Ley 16-92, de fecha 29 de mayo de 1992 y sus modificaciones (Código de Trabajado), hasta el límite de la duodécima parte del salario anual; Que observando las normas que regulan la materia y analizando la aplicación de la misma, que de acuerdo al texto legal precedentemente citado, en el cual se infiere que salario de Navidad solo estará exento hasta el límite de la duodécima parte del salario anual, es lógico entender que la contribución del trabajador no devengará por debajo de lo estipulado por el código y el reglamento. Pero ciertamente, que sí constituye el pago de lo que sobrepase dicho límite, pues se entiende que la función de la empresa es retener el impuesto y declararlo ante el fisco de los ingresos de sus trabajadores";

Considerando, que del estudio de la sentencia impugnada, la Corte a-qua ha establecido dentro de sus motivaciones que: *"en virtud del artículo 219 del Código de Trabajo, la obligación es pagar un salario de Navidad mínimo pero la empresa puede pagar una suma mayor. Por consiguiente, el salario de Navidad no se encuentra limitado a cinco salarios mínimos, pudiendo la empresa pagar voluntariamente una suma superior, pero eso no significa que si el bono navideño excede del salario devengado por el empleado por mes, es decir su sueldo ordinario (más comisiones o incentivos), tiene la obligación del pago del Impuesto Sobre la Renta del excedente el cual no queda exento, por lo que siendo esto así, en sana aplicación de Justicia y acorde a los preceptos legales del debido proceso este Tribunal entiende que el presente recurso debe ser rechazado";* que está Tercera Sala ha podido apreciar que con esta errónea interpretación la Corte a-qua incurrió en una evidente violación de varios preceptos de rango Constitucional como son el de la separación de poderes, el de legalidad y el de legalidad tributaria, así como desconoció el principio de la jerarquía de las Fuentes del Derecho Francés, aplicables en el derecho dominicano, donde la Ley ocupa un rango superior al del Reglamento, por lo que bajo ningún concepto puede ser derogada, sustituida o modificada ni expresa ni tácitamente por éste, sin importar dicho reglamento, como alega el tribunal, sea posterior a la ley en cuestión, ya que las reglas que se aplican para resolver los

conflictos de leyes en el tiempo se aplican entre normas de igual categoría o de categoría superior, lo que no ocurre en la especie, donde el tribunal pretende establecer que un reglamento posterior puede modificar implícitamente disposiciones contenidas en una ley anterior, interpretación que a todas luces es errónea, por lo que carece de validez, ya que si bien es cierto, que tanto la ley como el reglamento son reglas de derecho que tienen ciertas características comunes, no menos cierto es que desde el punto de vista formal y de su jerarquía existe una diferencia esencial entre estas dos normas, ya que la ley es una norma votada por el Congreso Nacional con un carácter general, obligatorio y permanente, y en el derecho interno de nuestro país, es la fuente primaria y principal, luego de la Constitución, tal como se desprende del artículo 6 de la misma, por lo que solo puede ser anulada por ésta o por otra ley que la derogue o modifique, mientras que el reglamento, aunque también es una regla general de derecho, es expedido por el Presidente de la República en virtud de su potestad reglamentaria, para regular la ejecución y aplicación de la ley, por lo que siempre estará subordinado a ésta, lo que no fue tomado en cuenta por dicho tribunal al momento de dictar su decisión, violando con ello, el principio de separación de poderes consagrado por el artículo 4 de la Constitución entonces vigente y reproducido por el mismo artículo de la Constitución de 2010;

Considerando, que el salario es un derecho de carácter alimentario, ya que sirve para el sustento del trabajador y su familia, lo que ha llevado al constituyente al incluirlo expresamente como uno de los derechos fundamentales de la persona humana, (art. 62, ordinal 9); derecho que, al tenor de lo dispuesto en el artículo 68 de la Constitución, debe ser garantizado por todos los poderes públicos, mediante los mecanismos que ofrezcan al deudor la posibilidad de obtener su satisfacción y efectividad;

Considerando, que tanto el Código de Trabajo, como el Convenio 95 sobre Protección al Salario de la Organización Internacional del Trabajo, debidamente ratificado por el Congreso Nacional, dispone expresamente que los descuentos del salario solo deben permitirse de acuerdo a las condiciones y dentro de los límites fijados por la ley; y, que así mismo dicho Convenio 95, en su artículo 6, prohíbe que los empleadores limiten, en forma alguna, la libertad del trabajador de disponer de su salario;

Considerando, que el salario de Navidad, es un salario diferido en el tiempo, que tiene un carácter anual complementario, con la finalidad de otorgar valores de curso legal, en una época donde el trabajador necesita y requiere cubrir necesidades personales y familiares, en consecuencia la finalidad de las disposiciones del párrafo establecido en el artículo 222 del Código de Trabajo expresa: "El salario de Navidad no es susceptible de gravamen, embargo, cesión o venta, ni está sujeto al Impuesto sobre la Renta (párrafo, Ley 204-97) estas disposiciones se aplican aunque el monto pagado sea mayor de cinco (5) salarios mínimos legalmente establecidos", lo que viene a reformar el carácter protector del derecho del trabajo y a concretizar los fines de un Estado Social y de Derecho;

Considerando, que de lo anterior se concluye que el salario de Navidad ni puede ser objeto de Impuestos sobre la Renta, esto así bajo el régimen del Código de Trabajo del año 1992, reforzada por el párrafo establecido por la Ley núm. 204-97, que deja claramente establecido y sin lugar a dudas que esta disposición se aplica "aunque el monto sea mayor de los cinco (5) salarios mínimos legalmente establecidos", en consecuencia la Resolución 811-11 del 21 de octubre de 2011 de Reconsideración dictada por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), que coloca un impuesto que no ha sido fijado por la ley y colocando mora e intereses derivados de la misma, carece de pertinencia jurídica, base legal y es contraria a la legislación vigente y a la Constitución Dominicana;

Considerando, que además, al dictar esta sentencia en la que considera que una norma reglamentaria se puede imponer sobre una norma legal, pretendiendo establecer una obligación tributaria que no ha sido presupuestada por la ley, sino que por el contrario ha sido expresamente exonerada por ésta, el Tribunal a-quo ha incurrido en una clara violación y desconocimiento del principio de legalidad, consagrado por el artículo 8, numeral 5 de la anterior Constitución, reproducido por el artículo 39, numeral 15 de la vigente y más específicamente del principio de legalidad tributaria, que se traduce en el aforismo "No hay tributo sin ley" y que es uno de los pilares constitucionales que sostiene el régimen tributario, consagrado en nuestro sistema jurídico por el artículo 37, numeral 1) de la Constitución entonces vigente y reproducido por los artículos 93, numeral 1), inciso a) y 243 de la Constitución de 2010, según el cual la ley es la única fuente de la obligación tributaria sustantiva, por lo que la

obligación de pagar impuestos es materia privativa de ley, sin admitir que el Congreso pueda delegar esta facultad constitucional, lo que impide que mediante un reglamento o cualquier otra norma de jerarquía inferior a la ley se pueda establecer una obligación relativa al pago de cualquier tributo, como ha sido interpretado erróneamente por dicho tribunal, ya que tal interpretación conduce a la vulneración de los textos constitucionales examinados, lo que conlleva a que la sentencia impugnada carezca de motivos que la justifiquen, así como presenta el vicio de falta de base legal. Que en consecuencia, procede acoger el recurso que se examina y casar con envío la sentencia impugnada;

Considerando, que en materia tributaria no ha lugar a la condenación en costas, de acuerdo a lo previsto por el artículo 176, párrafo V del Código Tributario;

Por tales motivos, Falla: Primero: Casa la sentencia dictada por la Tercera Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, en sus atribuciones de lo Contencioso Tributario, el 30 de abril del año 2013, cuyo dispositivo figura copiado en otra parte del presente fallo y envía el asunto a la Primera 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 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 17 de febrero de 2016, años 172° de la Independencia y 153° de la Restauración.

Firmado: Manuel Ramón Herrera Carbuccia, Sara I. Henríquez Marín y Robert C. Placencia Alvarez. Mercedes A. Minervino, Secretaria General.

La presente sentencia ha sido dada y firmada por los señores Jueces que figuran en su encabezamiento, en la audiencia pública del día, mes y año en él expresados, y fue firmada, leída y publicada por mí, Secretaria General, que certifico.