SENTENCIA DEL 28 DE MARZO DE 2012, NÚM. 75

Sentencia impugnada:	Primera Sala del Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, hoy Tribunal Superior Administrativo, del 18 de diciembre de 2008.
Materia:	Contencioso-administrativo.
Recurrente:	Cervecería Bohemia, S. A.
Abogados:	Dr. Carlos Hernández Contreras y Dra. Juliana Faña Arias.
Recurrida:	Dirección General de Impuestos Internos.
Abogado:	Dres. César A. Jazmín Rosario y José Taveras.

TERCERA SALA

Casa

Audiencia pública del 28 de marzo 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 Cervecería Bohemia, S. A., sociedad comercial constituida de conformidad con las leyes de la dominicanas, con su domicilio y asiento social en la calle Eduardo León Jiménez núm. 2, Villa Progreso, de la ciudad de Santiago de los Caballeros, representada por su vicepresidente de administración Ramón María Camacho Tejada, dominicano, mayor de edad, portador de la cedula de identidad y electoral núm. 031-0032010-4, domiciliado y residente en esta ciudad, contra la sentencia dictada por la Primera Sala del Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, hoy Tribunal Superior Administrativo, el 18 de diciembre de 2008, 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. Carlos Hernández Contreras por sí y por la Dra. Juliana Faña, abogados de la recurrente Cervecería Bohemia, S. A.;

Oído en la lectura de sus conclusiones al Dr. José Taveras por sí y por el Dr. César Jazmín Rosario, Procurador General Administrativo, abogados 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 16 de febrero de 2009, suscrito por los Dres. Carlos Hernández Contreras y Juliana Faña Arias, con cédulas de identidad y electoral núms. 001-0776633-9 y 001-0853531-1, respectivamente, abogados de la recurrente, mediante el cual proponen 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 3 de marzo de 2009, suscrito por el Dr. Cesar A. Jazmín Rosario, Procurador General Administrativo, quien en virtud de lo previsto por el artículo 150 del Código Tributario y 6 de la Ley núm. 13-07, actúa a nombre y representación de la entidad recurrida, Dirección General de Impuestos Internos;

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";

Que en fecha 19 de agosto de 2009, esta Tercera Sala en sus atribuciones de Tierras, integrada por los Jueces: Julio Aníbal Suárez, en funciones de Presidente; Enilda Reyes Pérez y Darío O. Fernández Espinal, procedió a celebrar audiencia pública para conocer del presente recurso de casación;

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;

Visto el auto dictado el 19 de marzo de 2012, por el magistrado Manuel Ramón Herrera Carbuccia, Presidente de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, por medio del cual se llama a sí mismo, conjuntamente con los magistrados Sara I. Henríquez Marín, Robert C. Placencia Alvarez 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;

Considerando, que en la sentencia impugnada y en los documentos a que ella se refiere consta lo siguiente: a) que en fecha 12 de julio de 2007, mediante comunicación SDG núm. 246, la Dirección General de Impuestos Internos le notificó a la empresa Cervecería Bohemia, S. A., la rectificación de su declaración jurada de agente de retención correspondiente a los periodos fiscales 2004 y 2005; b) que no conforme con esta notificación, dicha empresa en fecha 1ro. de agosto de 2007, interpuso recurso de reconsideración ante la DGII, que en fecha 7 de noviembre de 2007, dictó su resolución núm. 417-07, cuyo dispositivo dice lo siguiente: "1ro.: Declarar, regular y válido en la forma el recurso de reconsideración interpuesto por Cervecería Bohemia, S. A.; 2) Mantener en todas sus partes el ajuste practicado a las declaraciones juradas de Agente de Retención del Impuesto Sobre la Renta del año 2004, por concepto de Sueldos No Retenidos por la suma de RD$6,161,198.00, notificado a la empresa Cervecería Bohemia, S. A., mediante comunicación núm. 246 en fecha doce (12) de julio de 2007; 3) Declarar sin interés fiscal la fiscalización practicada a las declaraciones juradas de retenciones del Impuesto sobre la Renta del año 2005; 4) Requerir del contribuyente el pago de impuestos por la suma de RD$1,208,372.00, más las suma de RD$797,526.00, por concepto de recargos por mora, en virtud de lo dispuesto en los artículos 26, 251 1 252 del Código Tributario, más la suma de RD$957,272.00, por concepto de interés indemnizatorio, conforme el artículo 27 del referido Código, correspondiente a Retenciones de Impuestos sobre la Renta del año 2004; 5) Remitir al contribuyente un (1) formulario IR-3 de Retenciones de Impuesto sobre la Renta del período fiscal 2004 para el pago de las sumas adeudadas al fisco; 6) 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; 7) Notificar la presente resolución a la empresa Cervecería Bohemia, S. A., para su conocimiento y fines de lugar"; c) que sobre el recurso contencioso tributario interpuesto contra esta resolución, el tribunal a-quo dicto la sentencia ahora impugnada en casación cuyo dispositivo dice lo siguiente: "**Primero:** Declara, bueno y válido en cuanto a la forma el recurso contencioso tributario interpuesto por la empresa Cervecería Bohemia, S. A., en fecha 17 de diciembre del año 2007, en contra de la Resolución de Reconsideración núm. 417-07 de diciembre del año 2007, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos; **Segundo:** Modifica, en cuanto al fondo la Resolución de Reconsideración núm. 417-07, del 7 de noviembre del año 2007, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, en el sentido de revocar los recargos por mora que le fueron aplicados al período fiscal 2004-2005 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. 417-07, como lo señala el precitado artículo 62 párrafo III del Código Tributario, confirmado en sus demás partes la resolución recurrida; **Tercero:** Ordena la comunicación de la presente

sentencia por Secretaría a la parte recurrente Cervecería Bohemia, 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 contra la sentencia impugnada la empresa recurrente propone los siguientes medios: **Primer Medio:** Violación a la ley, artículo 222 del Código de Trabajo, modificado por la Ley núm. 204-97; **Segundo Medio:** Violación del Principio de Legalidad consagrado en el numeral 5 del artículo 8 de la Constitución de la República y violación a la Resolución núm. 1920-2003 de la Suprema Corte de Justicia; **Tercer Medio:** Violación de la Constitución de la República en sus artículos 4 y 37, acápite 1; **Cuarto Medio:** Falta de base legal y contradicción de motivos; Violación al artículo 1168 del Código Civil;

Considerando, que en el desarrollo de los medios segundo y tercero, que se examinan en primer lugar por referirse a vicios de carácter constitucional y por la solución que se dará al presente caso, la recurrente alega en síntesis lo siguiente: que mediante la resolución 1920-2003 de la Suprema Corte de Justicia se consagró que: "El derecho a un proceso legal deriva del principio de legalidad, consagrado en el artículo 8, numeral 5 de la Constitución, que dispone a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedírsele lo que la ley no prohíbe. Del mismo modo consagrado en el artículo 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos y por el artículo 15 del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos", pero, en la especie, el Tribunal a-quo con su sentencia violó esta disposición constitucional e inobservó el principio de legalidad, así como desconoció dicha resolución, ya que condenó a esta empresa a pagar un tributo e impuesto que la ley no le obliga ni le manda a pagar; que si observa el ultimo considerando de la pagina 11, así como el segundo de la pagina 12 de dicha sentencia, se podrá notar que el propio tribunal a-quo admite que la ley no prevé esa obligación tributaria, pero dice que sustenta su fallo en un reglamento que modificó la ley, por lo que la violación a la Constitución de la República y al principio de legalidad es obvia: "A nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda". El Código de Trabajo consagra una explícita exención impositiva que beneficia al trabajador. Sin embargo, el Tribunal a-quo sustenta este impuesto en un reglamento que desconoce el mandato de la ley y que conlleva la violación de otras disposiciones de la propia Constitución, ya que al motivar su fallo diciendo que los artículos 219 y 222 del Código de Trabajo fueron implícitamente modificados por el artículo 48 del Reglamento núm. 139-98 y diciendo que el propósito del legislador al establecer el artículo 48 del Reglamento núm. 139-98 es limitar hasta donde se puede exonerar del impuesto sobre la renta al salario de navidad, dicho tribunal ha desconocido, primero, la autoridad del artículo 4 de la Constitución de la República que consagra la estricta separación de los poderes del Estado y segundo, del artículo 37, acápite 1 que establece como facultad exclusiva del Congreso Nacional la creación de impuestos; que al respecto se pregunta ¿Cómo pudo el Tribunal a-quo atribuir como "propósito del legislador" el establecimiento de un reglamento que emana del Poder Ejecutivo y que por demás es contrario a lo que ya había dispuesto el legislador?, pero todavía mas ¿Cómo pudo dicho tribunal concebir que dos artículos de una ley "fueron implícitamente modificados por un reglamento"?; por lo que con esta decisión dicho tribunal ha desconocido la necesaria separación de los poderes del Estado consagrada por el artículo 4 de la Constitución entonces vigente, pero además ha desconocido la disposición constitucional que reserva la facultad de crear impuestos solo y únicamente al Congreso Nacional, por lo que estos dos medios son más que suficientes para justificar la anulación del fallo impugnado;

Considerando, que con respecto al argumento central que invoca la recurrente en los dos medios que se examinan en el sentido de que al establecer en su sentencia que los artículos 219 y 222 del Código de Trabajo que establecen la exención del impuesto sobre la renta del salario de navidad han sido

implícitamente modificados por el artículo 48 del Reglamento núm. 139-98 para la aplicación del impuesto sobre la renta, el tribunal a-quo ha violado preceptos de rango constitucional como son: el de legalidad y el de separación de poderes, al examinar la sentencia impugnada se ha podido establecer que en la misma se expresa lo siguiente: "que por su parte el artículo 222 del Código de Trabajo establece que "El salario de navidad no es susceptible de gravamen, embargo, cesión o venta, ni está sujeto al Impuesto Sobre la Renta. Párrafo (agregado según Ley núm. 204-97, G. O. 9966 de fecha 31 de octubre de 1997): Esta disposición se aplica aunque el monto pagado sea mayor de los cinco (5) salarios mínimos legalmente establecido"; que asimismo el artículo 48 del Reglamento para la aplicación del Impuesto Sobre la Renta, núm. 139-98 de fecha 13 de abril de 1998, señala que "además de la exención anual establecida en el literal o) del artículo 299 del Código Tributario, también está exento el salario de navidad de acuerdo con las previsiones de la Ley núm. 16-92 de fecha 29 de mayo de 1992 y sus modificaciones (Código de Trabajo), hasta el límite de la duodécima parte del salario anual"; que de lo precedentemente expuesto se advierte que si bien es cierto que la empresa mediante cualquier uso, costumbre o pacto colectivo puede pactar con el empleado cualquier disposición, no menos cierto es que la aplicación de los artículos 219 y 222 del Código de Trabajo fueron implícitamente modificados por el artículo 48 del Reglamento núm. 139-98, puesto que al ser posterior la puesta en vigencia de dicho reglamento, la exención del impuesto sobre la renta del salario de navidad se limita únicamente a la duodécima parte del salario anual del empleado. Que es necesario precisar que una cosa es lo estipulado por las normas fiscales y sus reglamentos y otra es el acuerdo o pacto convenido entre empleados y empleador, puesto que en ningún caso el pacto laboral o entre particulares, puede prevalecer sobre las disposiciones de las leyes tributarias de ahí que no importa que aún cuando el empleador pague por encima de los cinco salarios mínimos estipulados en la ley, el salario que sobrepase la duodécima parte del salario anual pagará el Impuesto Sobre la Renta; que contrario a lo que parece entender la empresa, el propósito del legislador al establecer el artículo 48 del Reglamento núm. 139-98 para la aplicación del impuesto sobre la renta, es limitar hasta donde se puede exonerar del impuesto sobre la renta el salario de navidad, puesto que el artículo 222 del Código de Trabajo lo dejaba abierto hasta cualquier monto que se pagara, que de no esclarecer el monto exento esto podía dar como consecuencia una evasión de impuestos. Que en el caso de la especie no se toma en cuenta ningún tipo de acuerdo sostenido entre la empresa y los trabajadores, sino lo que dice la ley, que lo que busca es precisar que el exceso de la duodécima parte del salario de navidad debe ser retenido por la empresa";

Considerando, que lo transcrito precedentemente revela que, tal como lo alega la recurrente, al considerar en su sentencia "que el artículo 48 del Reglamento núm. 139-98, que establece que el salario de navidad estará exento del impuesto sobre la renta hasta el límite de la duodécima parte del salario anual, derogó implícitamente los artículos 219 y 222 del Código de Trabajo que establecen que dicho salario estará exento sin limitaciones", con esta errónea interpretación el Tribunal a-quo 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, aplicable 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 que dicho reglamento, como alega dicho 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 derogar 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 esta 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 esta, 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 un 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) esta disposiciones se aplica 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 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 esta, 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 los dos medios que se examinan y casar con envío la sentencia impugnada, sin necesidad de analizar los restantes medios;

Considerando, que en el recurso de casación en materia 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 la Primera Sala del Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, hoy Tribunal Superior Administrativo, el 18 de diciembre de 2008, cuyo dispositivo figura copiado en otra parte del presente fallo y envía el asunto a 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 28 de marzo de 2012, años 169° de la Independencia y 149° de la Restauración.

Firmado: Manuel Ramón Herrera Carbuccia, 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