REPÚBLICA DOMINICANA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

Exp. núm.: [redacted]-RECA-00269
Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Recurrido: [redacted], SRL
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

SCJ-TS-25-0688

[redacted]

EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA

La Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia actuando como corte de casación, competente para conocer las materias de *tierras, laboral, contencioso administrativo y contencioso tributario*, regularmente constituida por los magistrados Manuel Alexis Read Ortiz, presidente, Moisés A. Ferrer Landrón, Anselmo Alejandro Bello F. y Rafael Vásquez Goico, jueces miembros asistidos por la secretaría de la Sala en la sede de la Suprema Corte de Justicia ubicada en Santo Domingo de Guzmán, Distrito Nacional, en fecha **31 de marzo de 2025** años 182° de la Independencia y 162° de la Restauración, dicta en audiencia pública la siguiente sentencia:

Apoderada del recurso de casación interpuesto por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) contra la sentencia núm. 0030-1647-2021-SSEN-00463 de fecha 15 de noviembre de 2021 dictada por la Octava Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo cuyo dispositivo figura copiado más adelante.

Exp. núm.: [redacted]-RECA-00269
Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Recurrido: [redacted], SRL
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

I. Trámites del recurso

1. El recurso de casación fue interpuesto mediante memorial depositado en fecha 24 de febrero de 2022 en la secretaria general de la Suprema Corte de Justicia, suscrito por los Lcdos. [redacted] y [redacted], actuando como abogados constituidos de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), representada por su director general [redacted].

2. Mediante resolución núm. 033-2023-SRES-00342 dictada en fecha 28 de abril de 2023 por la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, en Cámara de Consejo, declaró el defecto a la parte recurrida sociedad [redacted] SRL.

3. Mediante dictamen de fecha 26 de octubre de 2023 suscrito por la Lcda. [redacted], la Procuraduría General de la República consideró que procede acoger la solución del presente recurso de casación.

4. El recurso de casación que nos ocupa fue depositado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley núm. 02-23 de fecha 17 de enero de 2023 sobre Recurso de Casación, sin embargo, aplican las disposiciones del artículo 93 que establecen: … *queda suprimida la obligación… de celebración de audiencias, si todavía no… se ha convocado a las partes a audiencia, respecto de los recursos de casación en curso, considerándose que tales expedientes estarán en estado de fallo*

Exp. núm.: [redacted]-RECA-00269
Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Recurrido: [redacted], SRL
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

cuando se encuentren en condiciones de fijación de audiencia bajo el viejo régimen del procedimiento de casación.

5. El magistrado Manuel R. Herrera Carbuccia no firma la presente decisión, por haberse deliberado durante su período de licencia.

II. Antecedentes

6. En fecha 7 de septiembre de 2016 la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) notificó la resolución de determinación ALLSCA-FI-00481-2016 de fecha 2 de septiembre de 2016, mediante la cual le remitió a la entidad comercial [redacted], SRL, los resultados de la determinación de oficio en el ISR de los periodos fiscales 2012 y 2013, e ITBIS de los períodos fiscales enero y septiembre 2013. Dicho contribuyente, no conforme con la decisión de la administración tributaria, interpuso su reconsideración, que terminó con la resolución núm. 2369-2019, rechazando el recurso y confirmando la resolución de determinación atacada, razón por la cual la entidad comercial [redacted], SRL., interpuso recurso contencioso tributario, dictando la Octava Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo la sentencia núm. 0030-1647-2021-SSEN-00463 de fecha 15 de noviembre de 2021, objeto del presente recurso de casación y que textualmente dispone lo siguiente:

Exp. núm.: [redacted]-RECA-00269
Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Recurrido: [redacted], SRL
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

"**PRIMERO:** Declara regular y válido en cuanto a la forma, el recurso contencioso tributario incoado por la entidad [redacted], S.R.L., contra la Resolución de Reconsideración No. 2369-2019 de fecha 2 de julio del año 2019, emitida por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), por cumplir con los requisitos necesarios y aplicables al efecto. **SEGUNDO:** En cuanto al fondo, ACOGE parcialmente el presente recurso contencioso tributario, en consecuencia, REVOCA la resolución atacada en cuanto a los costos y gastos sustentados en NCF's duplicados no admitidos en la declaración jurada del impuesto sobre la renta (ISR) del periodo fiscal 2013 y respecto a los adelantos del ITBIS pagado en compras locales no admitidos por NCF's duplicados en los periodos fiscales enero y septiembre 2013, y la CONFIRMA en relación a los demás aspectos por los motivos expuestos. **TERCERO:** DECLARA el presente proceso libre de costas. **CUARTO:** Ordena la comunicación de la presente decisión, vía secretaria general, a la parte recurrente la entidad [redacted], S.R.L., a la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII) y la PROCURADURÍA GENERAL ADMINISTRATIVA, partes envueltas en el caso. **QUINTO**: ORDENA que la presente sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Superior Administrativo" (sic).

III. Medios de casación

7. La parte recurrente invoca en sustento de su recurso de casación los siguientes medios: "**Primer medio:** Violación de la seguridad jurídica por incorrecta interpretación sobre la aplicación de las normas núms. 06-2014 y 07-2014; como también el artículo 3 del Código Tributario Dominicano a los fines de la determinación de la obligación tributaria. **Segundo medio**: Contradicción e insuficiencia de motivos**"** (sic).

Exp. núm.: [redacted]-RECA-00269
Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Recurrido: [redacted], SRL
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

IV. Considerandos de la Tercera Sala, después de deliberar

Juez ponente: Rafael Vásquez Goico

8. De conformidad con lo que establece la Constitución de la República, el artículo 9 de la Ley núm. 156-97 de fecha 10 de julio de 1997 que modificó la Ley núm. 25-91 de fecha 15 de octubre de 1991 Orgánica de la Suprema Corte de Justicia y el artículo 1° de la Ley núm. 3726-53 del 29 de diciembre de 1953 sobre Procedimiento de Casación, modificada por la Ley núm. 491-08 del 19 de diciembre de 2008, esta Tercera Sala es competente para conocer del presente recurso de casación.

9. Para apuntalar su primer medio de casación, la parte recurrente alega en esencia, que el tribunal *a quo* ha incurrido en una incorrecta interpretación, al referir que las Normas Generales núm. 06-2014 y 07-2014 no pueden ser aplicadas en la determinación de la obligación tributaria realizada a la empresa [redacted], SRL, respecto de sus declaraciones juradas del Impuesto sobre la Renta del ejercicio fiscal 2013 y del Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) de los periodos fiscales enero y septiembre de 2013, al haber sido promulgadas en fecha posterior al hecho creador.

10. En ese contexto, la recurrente señala que a pesar de que el artículo 3 del Código Tributario y el artículo 110 de la Constitución hacen valer el carácter irretroactivo de la norma, existe una excepción que aplica no solo

Exp. núm.: [redacted]-RECA-00269
Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Recurrido: [redacted], SRL
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

en materia tributaria sino en el derecho procesal general, consistente en la efectividad de la norma de carácter procesal en lo inmediato.

11. Lo anterior bajo el entendido de que el punto de partida de la determinación realizada no se encuentra en la norma existente al momento en que surge el hecho causante, sino que una vez inicia el proceso de verificación administrativa con la notificación al contribuyente, el procedimiento a ejecutar debe circunscribirse a la norma general vigente a la fecha del inicio de la fiscalización.

12. Lo cual, según advierte, corresponde cuando el contenido de la norma no se traduce en una disposición de rasgos sustantivos, como sería la imposición de una norma descriptiva, sino que responde a lo que la doctrina define como reglas técnicas o directivas.

13. En ese orden de ideas señala que la Norma General núm. 06-2014 versa sobre la remisión de información por parte de los contribuyentes, la cual al ser comparada con la Norma General núm. 01-07 (derogada), presenta modificaciones únicamente al formato de los formularios de envío de información, lo cual no tiene incidencia en la determinación realizada por la DGII.

14. Asimismo, indica que, en cuanto a la determinación de la obligación tributaria, la Norma General núm. 07-14 no contiene variaciones respecto de la Norma General núm. 02-2010 ya que al tenor de la inconsistencia revocada

por el tribunal *a quo*, referente a costos y gastos sustentados en NCF duplicados no admitidos, la Administración no ha utilizado parámetros que afecten a la empresa [redacted], S.R.L.

15. Para fundamentar su decisión, el tribunal *a quo* expuso los motivos que se transcriben a continuación:

"(…) 26. En ese sentido se verifica que la norma 06-14 -emitida en fecha 25 de septiembre del año 2014- entró en vigencia a partir del 1 de enero del año 2015, en tanto la norma 07-14-de fecha 3 de noviembre del año 2014- comenzó a regir a partir del día 1 de enero del año 2015; razón por la cual las mismas no pueden ser aplicadas en detrimento del recurrente, toda vez que se violaría el principio de irretroactividad de la ley y afectaría la seguridad jurídica de las personas. 27. En ese tenor, este tribunal tiene a bien revocar parcialmente la resolución impugnada en relación a los costos y gastos sustentados en NCF's duplicados no admitidos en la declaración jurada del impuesto sobre la renta (ISR) del periodo fiscal 2013 y respecto a los adelantos del ITBIS pagado en compras locales no admitidos por NCF's duplicados en los periodos fiscales enero y septiembre 2013, en los cuales la administración alega que se adelantó un valor mayor al IT-1 que al enviado en el formato 606, por los mismos haberse determinado con una norma que no se encontraba vigente al momento de realizarse el hecho generador de la obligación. 28. Respecto al hallazgo de la administración de los costos y gastos sustentados en NCF's de gastos menores no admitidos en la declaración jurada el impuesto sobre la renta (ISR) del ejercicio fiscal 2012, por la recurrente deducirse costos y gastos no válidos, se hace necesario destacar que el párrafo I del artículo 287 del Código Tributario y el articulo núm. 1 de la Norma General No. 06-2010 establece: "Los contribuyentes que efectúen pagos superiores a los Cincuenta Mil Pesos (RD$50,000.00) en adición a los comprobantes fiscales con valor de crédito fiscal, deberán

utilizar cualesquiera de los medios establecidos en el sistema de intermediación bancaria y financiera; que individualice al beneficiario y que sea distinto al pago en efectivo; para poder respaldar costos y gastos deducibles o que constituyan créditos fiscales v demás egresos con efecto tributario. (..). 32. En ese sentido, este tribunal ha podido verificar que los comprobantes fiscales especiales por gastos menores aportados por la recurrente no cumplen con los requisitos establecidos en el citado artículo 7 del decreto No. 254-06, toda vez que no individualizan a los beneficiarios, sino que identifican como varios, cuando lo correcto era identificar al vendedor -que en este caso es quien recibe el comprobante, ya que el emisor es el comprobante, ya que deben cumplir los mismos requerimientos que los demás. 33. De igual manera este colegiado ha podido verificar que los pagos realizados a la entidad General Internacional Group carecen de las retenciones de los impuestos correspondientes -ITBIS e ISR- por ser rentas de fuente dominicana pagadas a personas no domiciliadas en el país y de conformidad con el artículo 305 de la Ley 11-92 el cual dispone: "Salvo que se disponga un tratamiento distinto para una determinada categoría de renta, quienes paguen o acrediten en cuento rentas gravadas de fuente dominicana a personas físicas, jurídicas o entidades no residentes o no domiciliadas en el país, deberán retener e ingresar a la Administración, con carácter de paso único y definitivo del impuesto, la misma tasa establecida en el artículo 297 del presente Código Tributario. Las rentas brutas pagadas o acreditadas en cuenta se entienden, sin admitir prueba en contrario, como renta neta sujeta a retención excepto cuando esta misma ley establece presunciones referidas o la renta neta obtenida, en cuyo caso la base imponible para el cálculo de la retención será la renta presunta", le deben ser retenidos y pagados al fisco los impuestos correspondientes, lo cual no ocurrió en el presente caso. En ese tenor, se debe resaltar que los pagos fueron hechos en efectivo a una entidad domiciliada en el extranjero, lo cual resulta incoherente, careciendo dicho medio de fehaciencia por ser incongruente, sobre esto el párrafo I del artículo 287 del Código Tributario

y el articulo núm. 1 de la Norma General No. 06-2010 establece: "Los contribuyentes que efectúen pagos superiores a los Cincuenta Mil Pesos (RD$50,000.00) en adición a los comprobantes fiscales con valor de crédito fiscal, deberán utilizar cualesquiera de los medios establecidos en el sistema de intermediación bancaria y financiera; que individualice al beneficiario y que sea distinto al pago en efectivo; para poder respaldar costos y gastos deducibles o que constituyan créditos fiscales y demás egresos con efecto tributario por lo que confirma la resolución impugnada respecto a esto".

16. En el desarrollo de su primer medio de casación, la parte recurrente ha esgrimido una aplicación incorrecta del principio de la irretroactividad de la ley establecido en el artículo 110 de la Constitución. Plantea que la Norma General núm. 07-2014 es una norma procesal de aplicación inmediata con efectos sobre los hechos sucedidos durante su vigencia.

17. El principio constitucional de irretroactividad de la ley encuentra sustento en el artículo 110 de nuestra Carta Sustantiva, precisa que: "La ley sólo dispone y se aplica para lo porvenir. No tiene efecto retroactivo sino cuando sea favorable al que esté subjúdice o cumpliendo condena. En ningún caso los poderes públicos o la ley podrán afectar o alterar la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior".

18. La doctrina de la situación jurídica consolidada también consagrada por el Tribunal Constitucional, establece que "la garantía constitucional de la irretroactividad de la ley se traduce en la certidumbre de que un cambio en

el ordenamiento jurídico no puede tener la consecuencia de sustraer el bien o el derecho ya adquirido del patrimonio de la persona, o de provocar que si se había dado el presupuesto fáctico con anterioridad a la reforma legal, ya no surta la consecuencia que el interesado esperaba de la situación jurídica consolidada"[1].

19. Lo primero que habría que dejar por sentado es que el concepto "ley" establecido en el artículo 110 de la Constitución, alude a todo tipo de norma obligatoria, sea esta de rango legal o infralegal, como sería el reglamento. En efecto, cuando dicho texto establece que "en ningún caso los poderes públicos o la ley podrán afectar lo alterar la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una norma anterior", está claramente señalando que la prohibición de retroactividad se refiere a todo tipo de normas emanadas de cualquier poder público: legislativo (ley), ejecutivo (normas reglamentarias) o jurisdiccional (precedentes vinculantes). Esto es muy importante al momento de decidir esta controversia, pues en la especie se trata de solucionar un alegato sobre la aplicación de normas reglamentarias en el tiempo (normas generales dictadas por la administración tributaria), sobre las cuales rige, como hemos visto, el artículo 110 constitucional.

[1] Sentencias TC/0024/12, del 21 de junio de 2012, TC/0013/12 del 10 de mayo de 2012, TC/0457/15, del 3 de noviembre de 2015, TC/0457/16 del 27 de diciembre de 2016, entre otras.

20. De los principios enunciados que ha recogido el Tribunal Constitucional se puede establecer la aplicación inmediata de la norma procesal. Estas últimas son normas de derecho público autónomas que rigen la realización de los derechos de índole sustantiva, es decir, son un instrumento al servicio de los derechos subjetivos sustantivos mediante los cuales se traza el camino para su exigencia y reclamo.

21. Para entender lo que se quiere significar con aplicación inmediata de la ley procesal, debemos primero reparar en la diferencia existente entre las normas sustantivas –que son las que contienen derechos y obligaciones de índole material o sustantivo- y las normas procesales, las cuales, tal y como se lleva dicho anteriormente, se relacionan con el camino a seguir (procedimiento) para el reclamo o realización de los mencionados derechos sustantivos. La pertenencia o no de un derecho subjetivo sustantivo siempre quedará regida en el tiempo (en lo adelante) por la norma vigente al momento de su nacimiento, mientras que la retroactividad de la norma procesal no se relaciona en lo absoluto con los derechos sustantivos que ella intenta realizar en la práctica, sino que debe respetar únicamente situaciones consolidadas de índole procesal estrictamente, es decir, que la ley procesal no puede alterar situaciones procesales consolidadas al amparo de una ley procesal anterior.

22. Otro asunto que debe ser presupuesto de este fallo es que las Normas Generales núm. 02-2010 y 07-2014, son normas infralegales, es decir, de naturaleza reglamentaria (ya que fueron dictadas por una Administración Pública, como lo es la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

23. Sobre la naturaleza sustantiva o procesal de las referidas normas, esta Tercera Sala dijo en el mes de diciembre del año 2009, Exp. [redacted]-RECA-00325, que la Norma General núm. 02-2010, antes de su modificación por la núm. 07-2014, no era de procedimiento, sino poseía un carácter sustantivo. Habría que aclarar aquí que, en ese momento, se discutían situaciones relativas a la existencia misma de la obligación tributaria objeto de controversia, la cual eventualmente podría ser regulada por dicha norma general núm. 02-2010 dado el contenido material de alguna de sus disposiciones. Es por ello, que se concluyó en ese sentido.

24. Sin embargo, en atención a la motivación dispensada por los jueces del fondo en este caso específico, debemos indicar que tanto la Norma General núm. 02-2010 y la que la modificó, la núm. 07-2014, tienen una naturaleza mixta, incluyendo disposiciones que, si bien no podrían ser clasificadas como un arquetipo de sustantividad, de manera evidente no son normas procesales, ya que tienen cierto grado de influencia en la existencia misma de hechos creadores de la obligación tributaria. Ahora bien, también

incluyen, de manera obvia, normas procesales propiamente dichas; esto es, que trazan el camino procesal a seguir por la DGII para la declaración de dichos hechos causantes de obligaciones tributarias de naturaleza sustantiva. Es decir, ambas normas generales contienen diversos tipos de disposiciones normativas, algunas de ellas son procesales y otras no.

25. Es por lo que el juez tributario debe indicar, frente a un problema de aplicación en el tiempo de la Norma General núm. 07-2014, cuáles de sus disposiciones están implicadas en el problema específico de que se trate, esto para la determinación de su naturaleza procesal o sustantiva, pues de dicha calificación depende el punto de partida de su retroactividad, tal y como se ha explicado anteriormente en esta sentencia.

26. Que, al haber los jueces de fondo establecido implícitamente de manera general el carácter sustantivo de todas las disposiciones de la Norma General núm. 07-2014, han incurrido en una incorrecta aplicación del principio de irretroactividad establecido en el artículo 110 de nuestra Carta Magna, razón por la que procede la casación de la presente sentencia.

27. Dada la naturaleza de la decisión asumida por esta Tercera Sala no procede ponderar los demás argumentos planteados por la parte recurrente, en vista de que el Tribunal Superior Administrativo procederá a conocer

nuevamente, por un asunto de naturaleza lógica, todos los aspectos de fondo presentados por las partes.

28. De conformidad con lo previsto en el artículo 36 párrafo V, de la Ley núm. 2-23 del 17 de enero de 2023 sobre Procedimiento de Casación, cuando la sentencia es casada, el asunto será enviado a otra jurisdicción de la misma categoría que aquella de la cual emana la sentencia casada, o a otra sala u otra composición de jueces de la misma jurisdicción.

29. El párrafo III del artículo 176 del Código Tributario establece que en caso de casación con envío, el Tribunal Superior Administrativo estará obligado, al fallar nuevamente el caso, a atenerse a las disposiciones de la Suprema Corte de Justicia en los puntos de derecho que hubiesen sido objeto de casación, lo que resulta aplicable en la especie; de igual forma, en el párrafo V del referido artículo del Código Tributario, se establece que en materia contencioso tributaria no habrá condenación en costas, lo que aplica al caso.

V. Decisión

La Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de conformidad con la Constitución de la República, la norma legal aplicada al caso, la doctrina jurisprudencial observada y sobre la base de los motivos expuestos, dicta por autoridad y mandato de la ley la siguiente decisión:

Exp. núm.: [redacted]-RECA-00269
Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Recurrido: [redacted], SRL
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

FALLA

ÚNICO: CASA la sentencia núm. 0030-1647-2021-SSEN-00463 de fecha 15 de noviembre de 2021 dictada por la Octava Sala del Tribunal Superior Administrativo en atribuciones contencioso tributarias, cuyo dispositivo ha sido copiado en parte anterior del presente fallo y envía el asunto a la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, en las mismas atribuciones.

Firmado: Manuel Alexis Read Ortiz, Moisés A. Ferrer Landrón, Anselmo Alejandro Bello F. y Rafael Vásquez Goico.

[redacted], secretario general de la Suprema Corte de Justicia, CERTIFICO que la sentencia que antecede ha sido dictada y firmada por los jueces que figuran en ella y fue leída en la audiencia pública en la fecha en ella indicada.