PODER JUDICIAL
REPÚBLICA DOMINICANA

SENTENCIA DEL 31 DE OCTUBRE DE 2022, NÚM. SCJ-TS-22-1035

Sentencia impugnada:Sexta Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, del 28 de diciembre de 2021.

Materia:Contencioso-Tributario.

Recurrente:Cargill Caribe, S.R.L.

Abogados:Licdos. Leonel Melo Guerrero, Carlos Bordas, Licdas. Esperanza Cabral Rubiera, Ana Taveras Lois y Montserrat Viñals.

Recurrido:Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

Abogadas:Licdas. Yahirobi Concepción y Davilania Quezada Arias.

Juez ponente: Mag. Rafael Vásquez Goico.

Decisión: Casa.

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, Manuel R. Herrera Carbuccia, Moisés A. Ferrer Landrón, Anselmo Alejandro Bello F. y Rafael Vásquez Goico, jueces miembros, asistidos por la secretaria de la Sala, en la sede de la Suprema Corte de Justicia, ubicada en Santo Domingo de Guzmán, Distrito Nacional, en fecha 31 de octubre de 2022, año 179° de la Independencia y año 160° de la Restauración, dicta en audiencia pública, la siguiente sentencia:

Apoderada del recurso de casación interpuesto por la sociedad comercial Cargill Caribe, S.R.L., contra la

sentencia núm. 0030-1645-2021-SSEN-00562, de fecha 28 de diciembre de 2021, dictada por la Sexta Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones contencioso tributarias, cuyo dispositivo figura copiado más adelante.

I. Trámites del recurso

1.El recurso de casación fue interpuesto mediante memorial depositado en fecha 28 de abril de 2022, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, suscrito por los Lcdos. Leonel Melo Guerrero, Esperanza Cabral Rubiera, Ana Taveras Lois, Montserrat Viñals y Carlos Bordas, dominicanos, tenedores de las cédulas de identidad y electoral núms. CED1 CED2 CED3 CED4 y CED5 CED6 con estudio profesional abierto en común en la firma de consultoría "OMG, SAS.", ubicada en la ADD1 ADD2 Santo Domingo, Distrito Nacional, actuando como abogados constituidos de la sociedad comercial Cargill Caribe, S.R.L., debidamente constituida de conformidad con las leyes de la República Dominicana, RNC CED7 con domicilio social ubicado en la ADD3 ADD4 ADD5 Santo Domingo, Distrito Nacional, representada por su gerente PER1 dominicana, portadora de la cédula de identidad y electoral núm. CED8 domiciliada y residente en Santo Domingo, Distrito Nacional.

2.La defensa al recurso de casación fue presentada mediante memorial depositado en fecha 10 de junio de 2022, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, suscrito por los Lcdos. Yahirobi Concepción y Davilania Quezada Arias, dominicanos, titulares de las cédulas de identidad y electoral núms. CED9 y CED10 con estudio profesional abierto en común en la consultoría jurídica de su representada Dirección General de Impuestos Internos (DGII), institución de derecho público autónoma y provista de personalidad jurídica propia, de conformidad con las disposiciones contenidas en la Ley núm. 227-06, de fecha 19 de junio de 2006, con domicilio en la ADD6 ADD7 Santo Domingo, Distrito Nacional, representada por su director general PER2 dominicano, provisto de la cédula de identidad y electoral núm. CED11 del mismo domicilio de su representada.

3.Mediante dictamen de fecha 19 de julio de 2022, suscrito por la Lcda. Ana María Burgos, la Procuraduría General de la República dictaminó que procede rechazar el presente recurso de casación.

4.La audiencia fue celebrada por esta Tercera Sala, en atribuciones contencioso tributarias, en fecha 17 de agosto de 2022, integrada por los magistrados, Manuel R. Herrera Carbuccia, juez que presidió, Moisés A. Ferrer Landrón, Rafael Vásquez Goico y Delio Germán Figueroa, jueces miembros, asistidos por la secretaria y el alguacil de estrado.

5.Mediante el auto núm. 033-2022-SAUT-01015, dictado en fecha 15 de agosto de 2022, por el magistrado Manuel Alexis Read Ortiz, presidente de la Tercera Sala, fue llamado el magistrado Delio Germán Figueroa, Juez de la Segunda Sala de la Cámara Penal de la Corte de Apelación del Distrito Nacional, a los fines de conformar el quórum de la audiencia del día 17 de agosto de 2022, para conocer el recurso de que se trata.

II. Antecedentes

6.En fecha 13 de enero de 2021, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), emitió la resolución de

determinación GMPC No. 1881602, remitiendo a la sociedad comercial Cargill Caribe, S.R.L., los resultados de los ajustes practicados a su declaración jurada, sobre Impuesto sobre Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), del período fiscal comprendido entre enero y diciembre de 2017, por lo que interpuso un recurso contencioso tributario, dictando la Sexta Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones contencioso tributarias, la sentencia núm. 0030-1645-2021-SSEN-00562, de fecha 28 de diciembre de 2021, objeto del presente recurso de casación y que textualmente dispone lo siguiente:

PRIMERO: DECLARA bueno y válido, en cuanto a la forma, el Recurso Contencioso Tributario incoado por la empresa CARGILL CARIBE, S. R. L., contra la Resolución de Determinación GMPC No. 1881602, emitida por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, rendida en fecha 29 de marzo de 2021 y notificada a la recurrente en fecha 31 de marzo de 2021, por haber sido interpuesto conforme los preceptos legales que rigen la materia. SEGUNDO: RECHAZA en cuanto al fondo y en todas sus partes el presente recurso, por insuficiencia de pruebas y carencia de base legal y CONFIRMA en todas sus partes la Resolución de Determinación GMPC No. 1881602, emitida por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS, rendida en fecha 29 de marzo de 2021 y notificada a la recurrente en fecha 31 de marzo de 2021, conforme los motivos antes expuestos. TERCERO: DECLARA el proceso libre de costas. CUARTO: ORDENA, a la secretaria la notificación de la presente sentencia por las vías legales disponibles, a la parte recurrente, la empresa CARGILL CARIBE, S. R. L., a la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), así como al Procurador General Administrativo. 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, mala interpretación y mala aplicación de la Ley. Violación al artículo 14 literal j) del Decreto número 293-11. Violación del artículo 69 numerales 4 y 8 de la Constitución. Violación de los artículos 2 del Código Tributario, y artículos 1134 v 1315 del Código Civil. Violación del artículo 141 del Código de Procedimiento Civil. Segundo medio: Desnaturalización de los hechos y documentos de la causa. Tercer medio: Falta de base legal. Falta y contradicción de motivos” (sic).

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 propuesto, la parte recurrente sostiene, en esencia, que la sentencia recurrida incurrió en violación de los artículos 14, literal j, del Decreto número 293-11; el artículo 69, numerales 4 y 8 de la Constitución de la República; el artículo 2 del Código Tributario, los artículos 1134 y 1315 del Código Civil, y el artículo 141 del Código de Procedimiento Civil, puesto que, los jueces del fondo establecieron que la hoy recurrente no probó de forma fehaciente que su actividad comercial se encontraba

exenta del pago del Impuesto sobre Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), lo que no se corresponde con las pruebas aportadas, ni mucho menos con la naturaleza jurídica de sus operaciones; que los servicios prestados por la empresa son utilizados y consumidos exclusivamente por personas morales no domiciliadas en República Dominicana, recibiendo por dichos servicios comisiones que están exentas de Impuesto sobre Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), de conformidad con el artículo 14, literal J, del Decreto 293-11, sobre la aplicación del Impuesto sobre Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), por lo que al haberse rechazado la exención de este impuesto sin prueba alguna, se vulnera el referido artículo.

10.Continúa alegando la parte recurrente, que no fueron tomadas en consideración ninguna de las pruebas aportadas por la exponente para demostrar sus pretensiones liberatorias del pago de Impuesto sobre Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), obviando todo el expediente depositado relativo a los servicios de exportación realizados, tales como, los acuerdos de agencia suscritos con sus clientes extranjeros, las facturas emitidas y los estados bancarios con los pagos recibidos, los cuales demostraban que los servicios prestados eran en favor de empresas extranjeras, así como que los ingresos recibidos por servicios exportados eran de fuentes extranjeras; que el tribunal a quo reconoció el depósito de las pruebas dentro del inventario que figura en la sentencia, sin embargo, no le merecieron ninguna consideración; no haciendo constar el depósito del estado bancario, sino únicamente la traducción de este, a pesar de haber sido depositado, fundamentando su decisión en pruebas inexistentes y justificándola solo sobre la base a las declaraciones dadas por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) en su informe de fiscalización, en el sentido de que la empresa supuestamente generó sus ingresos de ventas al por mayor, sin tener prueba alguna de esto.

11.Aduce la recurrente que, tanto el tribunal a quo como la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) confunden el servicio de intermediación, agencia o corretaje prestado por la hoy recurrente, con el negocio final de sus clientes extranjeros, en el cual no es parte; que la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) considera que el Impuesto sobre Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) aplica en el caso porque los productos que los terceros adquieren de las empresas extranjeras son utilizados o consumidos en el país, excluyéndose los contratos de agencia de intermediación suscritos por la hoy recurrente con sus clientes extranjeros, bajo el alegato de que no se bastan por sí mismos, sin tomar en cuenta que dichos contratos constituyen el origen y causa de los servicios que presta; el tribunal a quo desconoce los límites de la función de intermediación que desempeña la hoy recurrente, pretendiendo colocarla en la fase ulterior del negocio, donde esta no interviene, apartándose de las formas jurídicas del servicio de intermediación, lo que es contrario al artículo 2 del Código Tributario; que al haberse demostrado la existencia de un servicio exportado de intermediación o agencia, el tribunal a quo no podía desconocer el contenido de los contratos y facturas aportadas, mucho menos afirmar que no eran suficientes, pues esto viola los artículos 1134 y 1315 del Código Civil dominicano.

12.Alega además que, al sostener el tribunal a quo que los servicios y productos son facturados en República Dominicana, sin tener prueba alguna de que la hoy recurrente haya participado o recibido alguna contrapartida de fuente dominicana, está invirtiendo el fardo de la prueba en su perjuicio, obligando a la empresa a probar un hecho negativo, es decir, que no ha recibido pagos de los terceros, lo que vulnera el artículo 1315 del Código Civil dominicano; que en virtud del concepto dogmático denominado carga dinámica de la prueba, correspondía a la Administración Tributaria demostrar que la hoy recurrente había recibido fondos de renta dominicana de terceros con quienes las comitentes extranjeras realizan negocios, con la finalidad de desvirtuar el reconocimiento de la exención del Impuesto sobre Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios

(ITBIS); que la sentencia impugnada viola el mandato del artículo 141 del Código de Procedimiento Civil dominicano, al no haber dado respuesta a los medios y conclusiones presentados, al no haber motivado su decisión respecto de los documentos y pruebas aportadas.

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

"38. Cabe resaltar que respecto del ajuste por concepto de Operaciones Gravadas no Declaradas" por la suma de RD$1,340,088.84. Realizado a las declaraciones juradas del Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), de los períodos fiscales comprendidos desde enero a diciembre de 2017 la recurrente no ha esgrimido alegatos ni presentado pruebas, tal como alega la parte recurrida, la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS. Por consiguiente, dado que no fue destruida la presunción de validez del acto administrativo en este aspecto, establecida en el artículo 10 de la Ley 107-13, así como no fue satisfecho el fardo probatorio de conformidad con el artículo 1315 del Código Civil, supletorio en esta materia por aplicación del artículo 29 de la Ley No. 1494, que Instituye la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, procede confirmar el referido ajuste. 39. En lo que respecta al ajuste por "Operaciones Gravadas Declaradas Exentas" por la suma de RD$38,735,874.16. Realizado a las declaraciones juradas del Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), de los periodos fiscales comprendidos desde enero a diciembre de 2017, la recurrente aduce que su actividad principal es de intermediación o agencia, que los servicios son consumidos en el exterior por dos empresas relacionadas suyas, por lo que la actuación del Fisco es incorrecta. En apoyo de sus pretensiones ha aportado, en esencia: Traducción oficial al idioma español del Acuerdo de agencia suscrito en fecha 23 de abril de 2001 entre Cargill Américas, Inc., LLC y Cargill Caribe, S.A., sucursal de las Islas Caimán, efectuada por la Dra. Laura Troncoso, intérprete judicial, en fecha 20 de agosto de 2020, conjuntamente con su documento original en idioma inglés; Traducción oficial al idioma español del Acuerdo de agencia suscrito en fecha 2 de diciembre de 2002 entre CAI Trading,. LLC y Cargill Caribe, S.A., sucursal de las Islas Caimán, efectuada por la Dra. Laura Troncoso interprete judicial, en fecha 20 de agosto de 2020 conjuntamente con: (i) su primera enmienda efectiva al de mayo de 2006, (ii) su segunda enmienda efectiva al 22 de septiembre de 2011, y (iii) los documentos originales en inglés; Traducción oficial al idioma español por el Lic. PER3 intérprete judicial de la Factura número AO10010010200010420, de fecha 28 de diciembre de 2017, emitida por Cargill Caribe, S.R.L. a CAI Trading, LLC, por la suma de O1 conjuntamente con el original de dicho documento en inglés; Traducción oficial de la Factura número A010010010200010421, de fecha 28 de diciembre emitida por Cargill Caribe, S.R. L. A CAI Trading, LLC, por la suma de US$16,066.10, realizada por el Lic. PER3 intérprete judicial, conjuntamente con el documento original en inglés; Traducción oficial al idioma español por el Lic. PER3 intérprete judicial, de Estado bancario emitido por el Bank of America, en Miami, al 31 de enero de 2018, sobre la cuenta aperturada en dicha entidad por Cargill Caribe, S.R.L., donde se verifica el pago de las facturas terminadas en 0420 y 0421 (descritas en los dos numerales que anteceden) por la suma de O2 conjuntamente con el documento original en inglés y Certificado de Registro Mercantil número 11474SD correspondiente a Cargill Caribe, S. R. L., emitido por la Cámara de Comercio y Producción de Santo Domingo. 40. Sin embargo, la recurrente no ha probado de forma fehaciente que su actividad comercial se encuentre exenta, conforme lo exige el artículo 337, letra d) del Código Tributario Esto así, dado que los contratos de agencia aportados no se bastan a sí mismos. Pues más allá de lo que pueda pactar con otros particulares, lo que hace prueba de sus actividades cotidianas son las facturas debidamente aceptadas por sus clientes, conforme los artículos 109 del Código de Comercio y 60 del Código Tributario, los medios de pago fehacientes exigidos por el artículo 257, párrafo I del Código Tributario para aquellas operaciones que superen el umbral de los O3 así como constancias de viajes, reuniones, certificaciones emitidas por los

terceros que conectaba con sus relacionadas, donde descartasen que no son los clientes de la recurrente, sino las empresas del exterior, certificaciones de sus relacionadas en el exterior respecto de los servicios recibidos y/o de que tributan en su jurisdicción por las operaciones sostenidas directamente con los clientes dominicanos que consiguen con la hoy recurrente, entre otros 42. Que aún si dichas dos facturas se hubiesen encontrado en regla para su ponderación, solamente comportan las sumas de O4 y O5 para un total de O2 que a la tasa para diciembre 2017 era de O6 por cada dólar estadounidense, de acuerdo al Banco Central de la República Dominica. Por tanto, ambas facturas suman apenas O7 cuando la diferencia ajustada es de O8 Por consiguiente, la recurrente no ha aportado la totalidad de las operaciones acaecidas en los meses de enero a diciembre 2017, objeto de la fiscalización. Resultando esta una muestra no significativa del total de sus operaciones. 43. Adicionalmente, no solamente en el Registro Nacional de Contribuyentes, de acuerdo a la captura de pantalla aportada por la parte recurrida, su actividad no es la de agencia o intermediación, sino que en el Certificado de Registro Mercantil número 11474SD correspondiente a CARGILL CARIBE, S. R. L., emitido por la Cámara de Comercio y Producción de Santo Domingo, la actividad inscrita para la recurrente es de exportación, importación, industria, servicio, comercio y como objeto social: objeto social: "comprar, vender, industrializar, distribuir, importar, exportar, procesar, negociar, transportar, almacenar y en general comerciar con toda clase de productos agrícolas y los alimentos dirigidos al consumo humano y animal en república dominicana, prestar servicios relacionados a la comercialización de productos agrícolas, así como la inversión en desarrollo agrícolas y agroindustrial en general, con toda clases de granos, cañas de azúcar, melazas, aves, aceites de semillas, aceites vegetales, harinas alimentos para aves y otros animales, harinas de pescados, productos agrícolas y ganaderos y subproductos, harinas para consumo humano. 44. Por consiguiente, la recurrente no ha satisfecho el fardo probatorio dispuesto por el referido artículo 1315 del Código Civil, ni destruido la presunción de validez del acto atacado, al tenor del artículo 10 de la Ley 107-13. Por lo que procede rechazar en todas sus partes el presente recurso, por falta de sustento legal e insuficiencia probatoria" (sic).

14.Del análisis de la sentencia impugnada se advierte que la parte recurrente pretendía la anulación de la resolución de determinación GMPC No. 188160, sobre la base de que: a) su actividad económica se encontraba exenta del Impuesto sobre Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), en virtud de que eran servicios prestados en el exterior, lo cual estaba fundamentado en el artículo 14, literal j, del Decreto 293-11, sobre aplicación de Impuesto sobre Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS); y b) la resolución de determinación GMPC núm. 1881602, era improcedente, infundada, violatoria del marco legal aplicable y carente de sustento jurídico y probatorio.

15.Resulta importante señalar, a manera de presupuesto de esta decisión, que la sentencia hoy impugnada en casación rechazó el recurso contencioso tributario sobre la base de que, si bien la recurrente alegó que su actividad principal era de intermediación o agencia y que los servicios prestados eran consumidos en el exterior por dos empresas relacionadas, esta no probó de forma fehaciente que su actividad económica se encontraba exenta, en virtud de que los contratos de agencia aportados no se bastaban a sí mismos; que lo que hace prueba de sus actividades cotidianas son las facturas debidamente aceptadas por sus clientes, conforme los artículos 109 del Código de Comercio y 60 del Código Tributario, los medios de pago fehacientes exigidos por el artículo 257, párrafo I del Código Tributario para aquellas operaciones que superen el umbral de los O3 así como constancias de viajes, reuniones, certificaciones emitidas por los terceros que conectaba con sus relacionadas, donde descartasen que no son los clientes de la recurrente, sino las empresas del exterior, certificaciones de sus relacionadas en el exterior respecto de los servicios recibidos y/o de que tributan en su jurisdicción por las operaciones sostenidas directamente con los clientes dominicanos que consiguen con la hoy

recurrente, entre otros; que de acuerdo a una captura de pantalla aportada por la parte recurrida, su actividad económica no se correspondía con la alegada, sino que del certificado de registro mercantil núm. 09 la actividad inscrita para la recurrente es de exportación, importación, industria, servicio, comercio y como objeto social: objeto social: comprar, vender, industrializar, distribuir, importar, exportar, procesar, negociar, transportar, almacenar y en general comerciar con toda clase de productos agrícolas y los alimentos dirigidos al consumo humano y animal en república dominicana, prestar servicios relacionados a la comercialización de productos agrícolas, así como la inversión en desarrollo agrícolas y agroindustrial en general, con toda clases de granos, cañas de azúcar, melazas, aves, aceites de semillas, aceites vegetales, harinas alimentos para aves y otros animales, harinas de pescados, productos agrícolas y ganaderos y subproductos, harinas para consumo humano.

16.En su primer medio de casación propuesto, cabe resaltar que la parte hoy recurrente alega que, si bien la Administración Tributaria estableció que sus productos y servicios eran facturados en República Dominicana, esta no aportó pruebas que pudieran determinar que haya participado o recibido pagos de fuentes dominicanas, por lo que fue invertido el fardo de la prueba, obligando a la empresa hoy recurrente a probar un hecho negativo, es decir, que no había recibido pagos de los terceros, los que vulnera el artículo 1315 del Código Civil dominicano; que en virtud del concepto dogmático denominado carga dinámica de la prueba, correspondía a la Administración Tributaria demostrar que la hoy recurrente había recibido fondos de renta dominicana de terceros con quienes las comitentes extranjeras realizan negocios, con la finalidad de desvirtuar el reconocimiento de la exención del Impuesto sobre Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS).

17.Con respecto a este punto de la prueba en materia tributaria, resulta imperioso dejar por establecido que el Código Tributario no contiene una teoría general de la carga de la prueba en la materia que nos ocupa, situación que provoca que acudamos al Derecho Civil de manera supletoria, no solamente porque en esta materia el derecho común tiene una función integradora en ausencia de un texto particular que regule la materia de que se trate en el derecho tributario, sino que, como se verá más adelante, la teoría general de la Carga de la prueba a la que se adscribe el artículo 1315 del Código Civil es cónsona y coherente, es decir, no es contraria a los principios y reglas que informan el accionar de la administración pública en general y tributaria en particular.

18.El artículo 1315 del Código Civil prescribe dos situaciones: a) el que reclama el cumplimento de una obligación debe probarla; y b) el que pretenda estar libre de ella debe también probar el hecho que ampara su afirmación, de lo cual podemos entender, que si la administración tributaria reclama el cumplimiento de una obligación tributaria, es esta última quien debe probar todos los hechos y circunstancias que originaron el hecho generador de ella, si tomamos en serio la parte capital del citado artículo 1315 del Código Civil. Que esa circunstancia no cambia por el hecho de que sea el contribuyente quien impugne, ante el Tribunal Superior Administrativo, actos de la administración tributaria en los que se constaten las obligaciones reclamadas, ya que esa situación no lo convierte en reclamante de una obligación, sino continúan siendo una persona que en definitiva se está defendiendo de una imputación hecha por los poderes públicos.

19.La respuesta derivada del artículo 1315 del Código Civil se encuentra reforzada por los principios que condicionan y regulan el accionar de toda administración pública en general y tributaria en particular, pues en un sistema en el que prevalezca un Estado de derecho, tal y como proclama nuestra Constitución en su artículo 7, sería inaceptable que la administración pública imputara a un ciudadano o empresa una situación totalmente desfavorable a sus intereses y que recaiga sobre estos últimos la prueba de un hecho negativo, es decir, que

tengan que aportar pruebas de la no existencia de la obligación tributaria que contra ellos se alega; ya que una obligación de ese tipo diluye totalmente el control jurisdiccional que está a cargo del Poder Judicial, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 139 de la Constitución.

20.En efecto, si lo que dice la administración debe ser aceptado, no debiendo demostrar la veracidad de sus actos y afirmaciones, dicha situación implicaría una imposibilidad para controlar sus actos a pesar del referido mandato previsto en el citado artículo 139 constitucional, careciendo de objeto y sentido la institución de control jurisdiccional de los actos de la administración pública.

21.De ahí que, el derecho fundamental a un debido proceso establecido en el artículo 69 de la Constitución, así como el párrafo II del artículo 9 y el párrafo I del artículo 14, ambos de la Ley núm. 107-13 sobre Procedimiento Administrativo, ordenan, bajo pena de nulidad, que la administración pública motive suficientemente sus actuaciones, la cual debe incluir la prueba de todos los hechos y circunstancias que justifican la actuación de que se trate, principalmente si afecta derechos e intereses, tal y como en el caso de la imposición de un tributo negado por el contribuyente, lo cual es robustecido por el artículo 26 de la referida Ley núm. 107-13, que obliga a toda administración pública a recabar todas las pruebas necesarias para obtener información de calidad y decidir de manera correcta y veraz con respecto al tema por ella considerado.

22.Es bien sabido que ese deber de motivar, no se cumple si el órgano decisor no exhibe, de manera pública, las razones que, según su parecer, justifiquen la decisión de que se trate, todo precisamente para garantizar: 1) que exista un control democrático por parte de la ciudadanía en general en el sentido de que los poderes públicos están sujetos al derecho (derechos de participación política democrática); y 2) principalmente y para lo que se decide por medio de esta sentencia, para que los interesados puedan ejercer su derecho a la defensa -de acuerdo con lo previsto en el artículo 69.2 de la Constitución dominicana-, en la fase de control jurisdiccional de los actos que consideren contrarios a derecho, ya que sin esta externalización de las razones y pruebas que supuestamente justifican el acto impugnado, no podrá el perjudicado defenderse correctamente con respecto.

23.Por último, es menester indicar que la presunción de validez de los actos administrativos establecida en el artículo 10 de la mencionada Ley núm. 107-13 no crea una inversión del fardo probatorio en materia tributaria que contradiga lo antes indicado, ya que esa presunción solo alcanza la existencia jurídica del acto en cuestión y no con respecto a la veracidad de su contenido, es decir, la prueba, los hechos y circunstancias que condicionan y configuran las obligaciones tributarias no son afectadas o reguladas por dicho texto. No obstante lo antes indicado, esto no quiere decir que ciertas afirmaciones del recurrente en combinación con la parte final del artículo 1315 del Código Civil, constituyan una obligación de tipo dialéctico que provoquen obligaciones probatorias a cargo del contribuyente, cuya solución jurídica dependerá del análisis del caso particular.

24.Estos criterios aplican perfectamente cuando se trata, tal y como sucede en la especie, en determinaciones basadas en operaciones gravadas no declaradas y operaciones gravadas declaradas exentas, todo lo cual deberá ser aportado por la administración tributaria al tenor de lo dicho precedentemente, añadiéndose que el fisco es quien se encuentra en mejor condición de probar que las supuestas operaciones realizadas por la parte hoy recurrente no se encontraban exentas y cuáles fueron las operaciones dejadas de declarar, hechos alegados ante la jurisdicción contencioso tributaria, en ocasión del examen de la validez y control de la legalidad del acto administrativo que se impugna, máxime cuando lo determinado por la administración tributaria afirmaba que los servicios ofrecidos por la empresa eran consumidos en territorio dominicano, por lo que esta Tercera Sala entiende que la administración debe aportar el correspondiente expediente administrativo o cualquier medio de

prueba que permita constatar al órgano jurisdiccional que sus hallazgos se encuentran conforme con la verdad material; en consecuencia, procede acoger este alegato de casación y casar con envío, sin necesidad de ponderar los demás medios planteados.

25.De conformidad con lo previsto en el artículo 20 de la Ley núm. 3726-53, del 20 de diciembre de 1953, sobre Procedimiento de Casación, siempre que la Suprema Corte de Justicia casare una sentencia enviará el asunto ante otro tribunal de la misma categoría del que procede la sentencia que ha sido objeto de casación.

26.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 y sobre la base de los motivos expuestos, dicta por autoridad y mandato de la ley la siguiente decisión:

FALLA

ÚNICO: CASA la sentencia núm. 0030-1645-2021-SSEN-00562, de fecha 28 de diciembre de 2021, dictada por la Sexta Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo en atribuciones contencioso tributarias, cuyo dispositivo ha sido copiado en parte anterior del presente fallo y envía el asunto ante la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, en las mismas atribuciones.

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

César José García Lucas, 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.

César José García Lucas, Secretario general.

www.poderjudici