REPÚBLICA DOMINICANA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

Exp. núm.: 001-033-2023-RECA-00908
Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Recurrido: PER1
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

SCJ-TS-24-0771

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, Distrito Nacional, en fecha **31 de mayo de 2024**, años 181° de la Independencia y 161° 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. 0030-1642-2022-SSEN-00888 de fecha 21 de octubre de 2022, dictada por la Cuarta Sala del Tribunal Superior Administrativo en atribuciones contencioso tributarias, cuyo dispositivo figura copiado más adelante.

Exp. núm.: 001-033-2023-RECA-00908
Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Recurrido: PER1
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

I. Trámites del recurso

1. El recurso de casación fue interpuesto mediante memorial depositado en fecha 21 de abril de 2023 en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, suscrito por los Lcdos. Yefri Pérez Garabito, Adonis L. Recio Pérez y Davilania Quezada Arias, actuando como abogados constituidos de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) representada por PER2

2. La defensa al recurso de casación fue presentada por PER1 mediante memorial depositado en fecha 10 de mayo de 2023 en el centro de servicio presencial de la Suprema Corte de Justicia y del Consejo del Poder Judicial, suscrito por sus abogados constituidos Lcdos. Melissa Sosa Montás y Cristian Martínez.

3. Mediante dictamen de fecha 24 de julio de 2023 suscrito por la Lcda. Ana María Burgos la Procuraduría General de la República consideró que procede acoger el presente recurso de casación.

II. Antecedentes

4. En fecha 4 de marzo de 2022 la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) emitió de la resolución núm. 205/2022 contentiva de la providencia que ordena medidas sobre los bienes muebles e inmuebles de

Exp. núm.: 001-033-2023-RECA-00908
Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Recurrido: PER1
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

quien inconforme, interpuso un recurso contencioso tributario dictando la cuarta Sala del Tribunal Superior Administrativo en atribuciones contencioso tributarias la sentencia núm. 0030-1642-2022-SSEN-00888 de fecha 21 de octubre de 2022, objeto del presente recurso de casación y que textualmente dispone lo siguiente:

"**PRIMERO:** DECLARA regular y válido en cuanto a la forma el presente Recurso Contencioso Tributario, incoado por el señor PER1 en contra de la Resolución núm. 205/2022, emitida por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGI), en fecha de 4 de marzo de 2022, por haber sido interpuesto conforme a la normativa vigente. **SEGUNDO:** En cuanto al fondo, ACOGE el indicado Recurso Contencioso Tributario y, en consecuencia, REVOCA la Resolución núm. 205-2022 emitida por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGI), en fecha de 4 de marzo de 2022, de acuerdo con los motivos esbozados. **TERCERO:** ORDENA que la presente sentencia sea comunicada por secretaría a la parte recurrente señor PER1 a la parte recurrida DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII) y a la PROCURADURÍA GENERAL ADMINISTRATIVA (PGA). **CUARTO**: DECLARA libre de costas el presente proceso. **QUINTO:** ORDENA que la presente sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Superior Administrativo" (sic).

III. Medios de casación

5. La parte recurrente invoca en sustento de su recurso de casación los siguientes medios: "**Primer medio**: Violación del párrafo II del artículo 57

del Código Tributario. **Segundo medio**: Desnaturalización de los hechos y errada interpretación del párrafo II del artículo 57 del Código Tributario y violación de los precedentes de la Suprema Corte de Justicia al respecto. **Tercer medio**: Contradicción de motivos" (sic).

IV. Considerandos de la Tercera Sala, después de deliberar

Juez ponente: **Rafael Vásquez Goico**

6. Esta sala es competente para conocer del presente recurso de conformidad con lo establecido en los artículos 154 numeral 2 de la Constitución de la República y 6 numeral 3 de la Ley núm. 2-23 de fecha 17 de enero de 2023 sobre Recurso de Casación.

7. Para apuntalar su primer y segundo medios de casación los cuales se analizan de forma reunida por su estrecha vinculación y resultar así útil a la mejor solución que se le dará al caso, la parte recurrente alega en esencia que el tribunal *a quo* incurrió en una desnaturalización de los hechos, violación y errada interpretación del párrafo II del artículo 57 del Código Tributario, puesto que transgredieron las disposiciones aplicadas al procedimiento conservatorio; que el acto administrativo objeto del recurso contencioso tributario era la resolución núm. 205/2022 contentiva de la providencia que ordenaba medidas conservatorias al contribuyente en proceso de cobranza coactiva, dictada en virtud del artículo 81 del Código Tributario; que el

ejecutor administrativo ordenó únicamente trabar medidas conservatorias para proteger el crédito tributario o para darle cumplimiento a la obligación tributaria incumplida por el hoy recurrido por concepto de Impuesto Sobre la Renta (ISR) correspondiente a los períodos fiscales 12/2016 y 12/2017.

8. Continúa alegando la parte recurrente que el tribunal *a quo* asumió que la resolución sobre la que ejerció su control de legalidad no se trataba de una medida cautelar conservatoria, sino de un proceso ejecutivo, distorsionando la realidad de los hechos, otorgando un alcance improcedente a la resolución núm. 205/2022, por lo que incurrió en una desnaturalización del contenido y objeto del referido acto.

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

"… 7. Para fundamentar su recurso contencioso tributario, la parte recurrente señor PER1 aduce que la resolución que soporta la medida conservatoria sobre sus bienes muebles e inmuebles debe ser declarada nula y sin ningún efecto jurídico porque contraviene el principio de motivación de la Administración y el precedente constitucional contenido en la sentencia TC/0830/18. 8. En contraposición a lo afirmado, la parte recurrida Dirección General de Impuestos Internos (DGII), alega que el recurrente está siendo objeto de una investigación por defraudación

tributaria y lavados de activos, razón por la cual el Ministerio Público ordenó la inmovilización de los bienes. En ese sentido, solicita que el recurso que se analiza sea rechazado…. 47. En la especie, la parte recurrente señor PER1 procura la anulación de la Resolución núm. 205/2022, dictada por la parte recurrida Dirección General de Impuestos Internos (DGII), en fecha 4 de marzo de 2022, por violación al precedente contenido en la sentencia TC/0830/ 18. 48. Es necesario precisar que en materia tributaria en el proceso de cobro de la deuda tributaria existen dos etapas, una que es la relativa a la parte en que la administración tributaria ordena medidas conservatorias que debe realizarse cuando entiende que el cobro corre riesgo, regulada por los artículos 81 al 89 del Código Tributario y la otra relativa a la ejecución del cobro, regulada por los artículos 91 y siguientes. En cuanto a la primera etapa la administración tributaria actúa. evitando una posible desaparición de los bienes sobre los cuales puede hacer efectivo dicho crédito procedente sin necesidad de que el crédito sea líquido, cierto y exigible, pues se tratan de medidas conservatorias. En cuanto a la segunda etapa, la administración requiere el pago del crédito precedida de una intimación de pago... 52. Llegados a este punto, luego de estudiar minuciosa y detalladamente las pruebas que obran en el expediente, el Tribunal

estima que, no existe documento o acto jurisdiccional alguno que determine con carácter de la cosa juzgada, la existencia de un crédito en contra de la parte recurrente señor PER1
siguiendo al precedente constitucional núm. TC/0830/18, por lo que, la parte la parte recurrida Dirección General de Impuestos Internos (DGII), incumplió el mandato del supra indicado precedente al ejercer la fase de cobro coactivo, desconociendo la citada línea constitucional. 53. En congruencia con las anteriores motivaciones, procede que el Tribunal acoja el presente recurso contencioso tributario y, en consecuencia, revoque la Resolución núm. 205-2022, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), resultando innecesario la ponderación del segundo medio planteado" (sic).

10. Del análisis de la sentencia impugnada esta Tercera Sala ha podido corroborar que: a) la recurrente pretendía la revocación de la resolución núm. 205/2022 contentiva de la providencia que ordenó medidas sobre los bienes muebles e inmuebles de PER1 b) que la resolución objeto del recurso fue emitida en virtud del artículo 81 del Código Tributario, por lo que no formaba parte del proceso ejecutorio o cobro activo de la deuda tributaria.

11. En ese tenor, es menester aclarar que la administración tributaria entre sus facultades tiene la potestad de: a) adoptar medidas conservatorias, las cuales están fundamentadas en el artículo 81 y siguientes del Código Tributario y b) iniciar el procedimiento de cobro compulsivo de la obligación tributaria amparada en el artículo 91 y siguientes del referido código.

12. Respecto de las medidas conservatorias, la administración tributaria puede hacer uso de ellas con la finalidad de conservar los bienes del deudor para garantizar el cobro de la deuda tributaria, pudiendo utilizar este procedimiento en cualquier momento a partir de haberse originado los hechos que fundamenten la obligación tributaria, incluso luego de haber sido determinada y siempre que exista un riesgo en la percepción de la deuda.

13. Sin embargo, cuando hablamos del cobro compulsivo de la deuda tributaria, *este se inicia al terminarse el proceso de determinación de la deuda y sus recursos, con la emisión del certificado de deuda y la notificación al deudor de un mandamiento de pago*[1].

[1] Barnichta Geara, E. (Ed.). (2011). *Derecho Tributario* (Tomo I). Editora Centenario, Santo Domingo, pp. 857.

14. El artículo 91 de la Ley núm. 11-92 (Código Tributario) dispone que *el Ejecutor Administrativo ordenará requerir al deudor para que, en el plazo de 5 días a partir del día siguiente de la notificación, pague el monto del crédito en ejecución u oponga excepciones en dicho término, bajo apercibimiento de iniciar en su contra el embargo de sus bienes.* Estas acciones, dispuestas en el artículo 91 y siguientes del Código Tributario persiguen el cobro de la deuda tributaria cierta, líquida y exigible, amparada en un título ejecutorio.

15. En la especie, al analizar la sentencia impugnada se ha podido establecer que los jueces del fondo se encontraban ante una impugnación de una resolución que ordenaba medidas conservatorias, la cual no formaba parte del procedimiento ejecutorio de la deuda tributaria. Es decir, no se encontraban apoderados para decidir en relación con el procedimiento ejecutorio o cobro coactivo de la deuda tributaria dispuesto por el artículo 91 y siguientes del Código Tributario, tal y como como fue abordado por los jueces del fondo.

16. Lo dicho anteriormente se verifica de la propia motivación del fallo atacado ya que en él se revoca la Resolución que ordena el embargo conservatorio de referencia sobre la base de que el crédito en virtud del cual se trabó no está avalado por un fallo judicial con autoridad de cosa juzgada, tal y como dispone el precedente TC/0830/18, lo cual es extraño al instituto

cautelar conservatorio previsto en el artículo 81 del Código Tributario, que es la naturaleza real de la especie.

17. En ese sentido, *el control de la desnaturalización permite a la corte de casación, que en principio no juzga los documentos sino los fallos, proceder, además de analizar los motivos de éstos para determinar si los jueces que lo dictaron aplicaron correctamente la ley, al examen directo de la pieza cuya desnaturalización se alega, para verificar su claridad y su incompatibilidad con el sentido que el juez del fondo le ha ofrecido*[2].

18. Respecto de la desnaturalización como medio de casación esta Tercera Sala ha sostenido el criterio de que para que exista, *es necesario que los jueces den un sentido (…) a dichos hechos (…) distinto al que realmente tienen…*[3].

19. En efecto, esta Sala considera que tal como ha sido invocado por la parte recurrente, la sentencia impugnada incurrió en los vicios denunciados sobre desnaturalización de los hechos, vulnerando el debido proceso e impidiéndole que obtuviera una tutela judicial efectiva fundada en una decisión eficaz y razonable dictada con plena igualdad y con respeto de las reglas del debido proceso.

[2] Jacques y Louis BORÉ, *La cassation en matèrie civile.* Dalloz Action 2009/2010, p. 450, núm. 79.22.
[3] SCJ, Tercera Sala, sent. núm. 393, 30 de mayo de 2018. BJ. Inédito.

20. Lo anterior se fundamenta en el hecho de la confusión en que incurrieron los jueces del fondo entre el procedimiento relativo a medidas conservatorias previstas por el artículo 81 del Código Tributario (procedimiento conservatorio) y el establecido por el artículo 91 y siguientes del mismo instrumento legal que rige el procedimiento de cobro compulsivo de la deuda (procedimiento ejecutorio). De ahí que esta Tercera Sala, advierte que los jueces del fondo realizaron una desnaturalización de los hechos de la causa, en consecuencia, procede acoger el presente recurso de casación.

21. Dada la naturaleza de la decisión asumida por esta Tercera Sala no procede ponderar los demás medios 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.

22. 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.

23. 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, artículo que además establece en su párrafo V que en el recurso de casación, en esta materia, no hay condenación en costas.

24. De conformidad con las disposiciones del numeral 2 del artículo 55 de la Ley núm. 2-23 de fecha 17 de enero de 2023 sobre Recurso de Casación, procede compensar las costas del procedimiento cuando una sentencia fuere casada por falta de base legal, falta o insuficiencia de motivos, desnaturalización de los hechos y documentos, o por cualquiera otra violación de las reglas procesales cuyo cumplimiento esté a cargo de los jueces.

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.: 001-033-2023-RECA-00908
Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Recurrido: PER1
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

FALLA

ÚNICO: CASA la sentencia núm. 0030-1642-2022-SSEN-00888 de fecha 21 de octubre de 2022 dictada por la Cuarta 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, 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 y doy fe que la presente sentencia ha sido firmada digitalmente por los jueces y el secretario que figuran en la estampa.

[redacted]

PODER JUDICIAL | REPÚBLICA DOMINICANA
Rafael Vasquez Goico
Manuel A. Read Ortiz
Moises A. Ferrer Landron
Anselmo A. Bello Ferreras
Manuel R. Herrera Carbuccia
Cesar J. Garcia Lucas
Documento firmado digitalmente, puede validar su integridad en el siguiente enlace:
https://firma.poderjudicial.gob.do/inbox/app/poderjudicial/v/OD5E-U0T8-J4IC-50J2