



SENTENCIA DEL 25 DE FEBRERO DE 2022, NÚM. SCJ-TS-22-0064

Sentencia impugnada:Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, del 10 de julio de 2020.

Materia:Contencioso-Tributario.

Recurrente:Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

Abogados:Licda. Davilania Eunice Quezada y Lic. Arturo Figuereo Camarena.

Recurrido:Estación de Servicios Quisqueya, S.R.L.

Abogado:Lic. Robert Valdez.

Juez ponente:Mag. Rafael Vásquez Goico.

Decisión: Rechaza

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 25 de febrero de 2022, año 178° de la Independencia y año 159° 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. 0030-02-2020-SSEN-00154, de fecha 10 de julio de 2020, dictada por la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones contencioso-tributarias, cuyo dispositivo figura copiado más

adelante.

I. Trámites del recurso

El recurso de casación fue interpuesto mediante memorial depositado en fecha 27 de noviembre de 2020, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, suscrito por los Lcdos. Davilania Eunice Quezada y Arturo Figuereo Camarena, dominicanos, titulares de las cédulas de identidad y electoral núms. CED1 y O1 O2 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 ADD1 representada por su director general PER1 dominicano, provisto de la cédula de identidad y electoral núm. CED2 del mismo domicilio de su representada.

La defensa al recurso de casación fue presentada mediante memorial depositado en fecha 19 de enero de 2021, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, suscrito por Robert Valdez, dominicano, tenedor de la cédula de identidad y electoral núm. CED3 con estudio profesional abierto en la ADD2 actuando como abogado constituido de la sociedad comercial Estación de Servicios Quisqueya, SRL., creada y organizada de conformidad con las leyes de la República Dominicana, RNC O3 con domicilio social ubicado en el ADD3 de la ADD4 municipio San Francisco Macorís, provincia Duarte, representada por su gerente PER2 dominicano, portador de la cédula de identidad núm. CED4 domiciliado en el municipio San Francisco de Macorís, provincia Duarte.

Mediante dictamen de fecha 27 de octubre de 2021, suscrito por la Lcda. Ana María Burgos, la Procuraduría General de la República estableció que procede acoger el presente recurso de casación.

La audiencia fue celebrada por esta Tercera Sala, en atribuciones contencioso tributarias, en fecha 1 de diciembre de 2021, integrada por los magistrados, Manuel R. Herrera Carbuccia, juez que preside, Anselmo Alejandro Bello F. y Nancy I. Salcedo Fernández, jueces miembros, asistidos por la secretaria y el alguacil de estrado.

El magistrado Manuel R. Herrera Carbuccia no firma la presente decisión por haberse deliberado y fallado durante su período de permiso con fines académicos.

II. Antecedentes

Mediante resolución de determinación ALFM-FI-38-2015, de fecha 12 de mayo de 2015, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) notificó a la sociedad comercial Estación de Servicios Quisqueya, SRL., los resultados de los ajustes practicados a las declaraciones juradas del Impuesto Sobre la Renta (ISR) e Impuesto sobre Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), de los períodos fiscales 2011 y 2012; la cual, no conforme, solicitó su reconsideración, modificando la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), la referida resolución de determinación, reduciendo el ajuste por ingresos no declarados y ratificando en las demás partes mediante resolución núm. 65-2016, de fecha 25 de febrero de 2016, contra la que interpuso

recurso Contencioso-Tributario, dictando la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, la sentencia núm. 0030-02-2020-SS-00154, de fecha 10 de julio de 2020, objeto del presente recurso de casación y cuyo dispositivo textualmente dispone lo siguiente:

PRIMERO: DECLARA bueno y válido, en cuanto a la forma, el recurso Contencioso-Tributario, interpuesto por la sociedad comercial ESTACIÓN DE SERVICIOS QUISQUEYA, S.R.L., contra la resolución de reconsideración núm. 65-2016, dictada en fecha 25/02/2016, por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), por haber sido interpuesto conforme los preceptos legales que rigen la materia. SEGUNDO: ACOGE, en cuanto al fondo, el referido recurso, procediendo en consecuencia a REVOCAR la resolución de reconsideración núm. 65-2016, de fecha 25/02/2016, dictada por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), por los motivos expuestos en el cuerpo de la sentencia. TERCERO: DECLARA el proceso libre de costas. CUARTO: ORDENA que la presente sentencia sea comunicada por secretaría a las partes envueltas y a la PROCURADURÍA GENERAL ADMINISTRATIVA. QUINTO: ORDENA que la presente sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Superior Administrativo (sic).

III. Medios de casación

La parte recurrente invoca en sustento de su recurso de casación los siguientes medios: “Primer medio: Incorrecta aplicación del Derecho. Violación al Derecho de Igualdad de las partes. Segundo medio: Violación al debido proceso y seguridad jurídica por aplicación extemporánea del principio de la carga dinámica de la prueba” (sic).

IV. Considerandos de la Tercera Sala, después de deliberar

Juez ponente: Rafael Vásquez Goico

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 1º 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.

Para apuntalar su primer y segundo medios de casación propuestos, los cuales se analizan de forma reunida por su estrecha vinculación y por resultar más útil a la mejor solución que se le dará al caso, la parte recurrente sostiene, en esencia, que el tribunal a quo incurrió en una incorrecta aplicación del derecho, así como, violó el principio de igualdad de las partes, puesto que claramente se puede evidenciar en la sentencia impugnada que era a la sociedad comercial Estación de Servicios Quisqueya, SRL. a la cual le correspondía destruir la presunción de certidumbre de la resolución núm. 65-2016, la cual se presume válida conforme con las disposiciones del artículo 10 de la Ley núm. 107-13 y por tanto recaía sobre esta la carga de la prueba, tal como dispone el artículo 1315 del Código Civil dominicano; en ese sentido, los jueces del fondo no previeron si la referida sociedad comercial se encontraba o no en condiciones de probar lo que perseguía en justicia, sino que sin el previo requerimiento del fardo probatorio a la Administración Tributaria procedieron a determinar y acoger el recurso Contencioso-Tributario interpuesto, con lo que incurrieron en una violación al debido proceso y una conculcación del derecho de defensa, desvirtuando de este modo la naturaleza de la carga de la prueba. El derecho a la prueba posee jerarquía constitucional, por lo que al vulnerarlo se incurre en una violación a la

seguridad jurídica, puesto que en la especie el tribunal a quo aplicó un criterio que data de enero de 2020, siendo asumido de manera universal en julio de 2020, de lo que se extrae una aplicación retroactiva de una interpretación judicial, tomando en cuenta que la Administración Tributaria había producido su escrito de defensa en fecha 26 de septiembre de 2018, antes de haberse asumido la postura relativa al principio de la carga de la prueba.

Continúa alegando la parte recurrente que el tribunal a quo para arribar a la verdad material de los hechos debió adoptar medidas antes de asumir un criterio desfavorable para la Administración Tributaria, apartándose de manera atemporal de su jurisprudencia constante en la que la prueba recaía sobre el contribuyente por efecto de validez del acto administrativo.

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

“10. Sobre el requerimiento de pago de Impuesto sobre la Renta (ISR) contenido en la resolución de reconsideración núm. 65-2016 de fecha 25/02/2016. La determinación de la obligación tributaria es producto de la no declaración de hechos generados a raíz de las inconsistencias en las declaraciones juradas presentadas por el recurrente, contra las operaciones declaradas en los formularios IT-1 del ejercicio fiscal 2011. La recurrida procedió a realizar el ajuste luego de verificar los argumentos de la parte recurrente en su solicitud de descargo, por la suma de RD\$12,797,929.14 debido a que la recurrente no reflejó los resultados reales de sus operaciones comerciales. Posteriormente la recurrida procedió a verificar el sistema de información cruzada y encontró que la recurrente realizó transacciones comerciales que no fueron debidamente declaradas, tomando como base cierta las informaciones que suministró la recurrente en sede administrativa, lo que contribuyó a la modificación de la resolución de determinación ALFM-FI-38-2015, de fecha 15/05/2015, en la suma de RD\$8,710,235.82 por concepto de Impuestos sobre la Renta IR-2 del ejercicio fiscal 2011 dejados de pagar, más los recargos por mora e intereses indemnizatorios 13. Esta Sala, conteste con los criterios jurisprudenciales esbozado en lo anterior, adoptados por la Suprema Corte de Justicia, y siendo coherente con la actividad jurisdiccional recogida por diferentes sentencias de este tribunal en caso similares, es del criterio que si la resolución de reconsideración 65-2016, rechazó el recurso de la recurrente ESTACIÓN DE SERVICIOS QUISQUEYA S.R.L., basado en las diferencias de las declaraciones juradas de los ejercicios fiscales 2011 y 2012, lo cual pudo evidenciarse al realizar una comparación de las informaciones presentadas por el recurrente en su declaración jurada y los reportes del formato 606, debió suministrar el expediente administrativo contentivo de las documentaciones que corroboren su resolución, legitimando el impuesto requerido, pues hoy día no se trata de una inversión de la prueba contra el reclamante en justicia únicamente, como sí ocurre en lo relativo a la responsabilidad patrimonial según la Ley núm. 107-13, en tal virtud y por los motivos antes expuestos, procede acoger el presente recurso” (sic).

De los alegatos y argumentos presentados por la parte recurrente en sus medios de casación, los cuales deben contestarse de forma separada para su mejor entendimiento, desarrollando en primer lugar la no incidencia que tiene el principio de validez de los actos jurídicos en lo relativo a la carga de la prueba en el derecho tributario, para luego demostrar que en el estado actual de nuestro ordenamiento jurídico, la jurisprudencia de la Corte de Casación tiene una autoridad moral, de facto, pero que la interpretación de la ley que realiza dicha alta corte no obliga jurídicamente a los jueces como si fuera una ley. Es por lo que nunca podría ser considerado como un vicio casacional, independiente de su mérito jurídico intrínseco, que un juez de fondo aplique o no un criterio adoptado por la Corte de Casación, ello sin que tenga incidencia el momento en que se adoptó el criterio en cuestión o el nacimiento del caso de que se trate.

Sin embargo, debe realizarse una precisión, a título de presupuesto de esta decisión, para distinguir el concepto de carga dinámica de la prueba de las implicaciones que conlleva la aplicación del artículo 1315 del Código Civil.

En efecto, la carga dinámica de la prueba está constituida por la decisión del juez de imponer la carga de la prueba al litigante que esté en mejores condiciones para aportarla conforme con diversos factores contextuales, mientras que la aplicación del artículo 1315 del Código Civil para esta materia tributaria presupone la aplicación supletoria del derecho común de una norma sobre la carga probatoria, la cual hace recaer la prueba de la existencia de una obligación (tributaria) en quien alega su existencia, invirtiendo dicho fardo probatorio cuando, una vez probada o admitida dicha obligación, se esgrime la existencia de un hecho liberatorio de ella, como sería por ejemplo, el pago.

Se distingue así que la carga dinámica es una situación que emana de la racionalidad intrínseca de lo que se discute, siendo por ello un concepto flexible o móvil, pues depende del caso concreto y la situación jurídica particular de los litigantes, mientras que la aplicación supletoria del artículo 1315 del Código Civil es la atribución fija de la carga de la prueba de la existencia de una obligación tributaria en quien alega su existencia.

Sobre el principio de validez del acto administrativo y su influencia la teoría de la Carga de la Prueba en el Derecho Tributario. Ha sido establecido por esta Suprema Corte de Justicia 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, por todo lo antes expuesto. No obstante, lo antes indicado, ello no quiere decir que ciertas afirmaciones del recurrente en combinación con la parte final del artículo 1315 del Código Civil, constituyan una situación de tipo dialéctico que provoquen obligaciones probatorias a cargo del contribuyente, cuya solución jurídica dependerá del análisis del caso particular.

Adicionalmente debe señalarse que el artículo 1315 del Código Civil, aplicable de manera supletoria, debe ser interpretado para la materia tributaria en el sentido de que quien reclama la ejecución de una obligación tributaria tiene en consecuencia la obligación de probarla en justicia, según los términos de dicho texto; no es el contribuyente que interpone un recurso contencioso-tributario (demandante), sino la administración, ya que el primero acude a los órganos jurisdiccionales para revocar una actuación de esta última, la cual alega ser acreedora de una obligación tributaria (sujeto pasivo) negada por el contribuyente (sujeto activo).

Así las cosas, se advierte de lo antes dicho que la existencia del principio de validez de los actos administrativos no subvierte las reglas de la carga de la prueba en el derecho tributario.

Sobre el alegato de que el juez a quo ordenó a la hoy recurrente el depósito del expediente administrativo. En cuanto a dicho argumento, esta Tercera Sala advierte que los jueces del fondo procedieron a establecer que, en vista de que las inconsistencias detectadas por la administración tributaria se encuentran fundamentadas en declaraciones realizadas por terceras personas, correspondía a la parte hoy recurrente aportar dicha información, máxime cuando estas informaciones son obtenidas mediante el sistema de información cruzada de la

administración tributaria.

Que a fin de simplificación y eliminar la burocracia administrativa el legislador ha dispuesto que no corresponde a los administrados aportar nueva vez aquellos documentos que hayan depositado en la administración. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, la parte recurrente ha tergiversado lo indicado por el tribunal a quo puesto que no se le ha requerido el depósito de documentos que había depositado previamente en la administración tributaria, sino más bien que, ante la impugnación de la declaración jurada de la hoy recurrida, fundamentada en el hecho de que “no reflejó los resultados reales de sus operaciones comerciales, lo cual pudo determinar la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) mediante el Sistema de Información Cruzada (SIC)”, es evidente que dicha información se encuentra bajo el resguardo de la administración, la cual conforme con el criterio de la carga dinámica de la prueba era la única en condiciones de aportarla en términos puramente racionales.

En ese tenor, ha sido criterio de esta Sala que el fisco es quien se encuentra en mejor condición de probar las incongruencias que alega 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 las inconsistencias halladas por la administración tributaria se fundamentan en las informaciones recabadas por la administración tributaria mediante el cruce de información de terceros, entendemos 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.

Sobre la retroactividad en la aplicación de la jurisprudencia de la Corte de Casación. Este asunto remite a la vieja discusión de la obligatoriedad o no de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia cuando actúa como Corte de Casación. Es decir, este aspecto del medio alegado guarda una relación directa con la respuesta sobre si la jurisprudencia (interpretación abstracta de la ley) que hace la Corte de Casación se impone a los jueces del fondo, constituyendo, en consecuencia, una autoridad de derecho, o si, por lo contrario, constituye una directriz no obligatoria para los referidos funcionarios judiciales, constituyendo únicamente una autoridad de facto o moral, como llevamos dicho.

Decimos que esta discusión guarda relación con el aspecto del medio planteado en especie, debido a que solo tendría objeto alegar la irretroactividad en la aplicación de un criterio jurisprudencial (interpretación de la ley) en la medida en que sea obligatorio, ya que, en caso contrario, no tendría sentido dicho alegato, que es lo que sucede en la especie, tal y como se verá más abajo.

La Ley núm. 821-27, del 21 de noviembre de 1927, sobre Organización Judicial y sus modificaciones, en su artículo 10 establece que, los Tribunales son independientes unos de otros y respecto de cualquiera otra autoridad, en cuanto al ejercicio de sus funciones judiciales; pero en cuanto a su funcionamiento regular, al orden interior y a la conducta que deben observar sus miembros, todos están sometidos al poder disciplinario, según las reglas que establece esta ley.

Así las cosas, solo en el caso del artículo 20 de la Ley núm. 3726-53 del 1953, sobre procedimiento de casación, para el caso de reenvío después de la resistencia del juez del primer envío, a causa de un segundo recurso de casación por la misma razón que la primera, es que se impone al segundo tribunal conformarse con la decisión de la Corte de Casación. No obstante, hay que señalar que ello solo se refiere al caso en cuestión y no a otros, ya sea que cursen el mismo tribunal u otros diferentes, aunque el punto discutido jurídicamente sea el mismo.

Es por ello que el artículo 2 de la Ley de Procedimiento de Casación núm. 3726-53 del año 1953, en virtud del cual la Suprema Corte de Justicia debe mantener la uniformidad en la interpretación de la ley, debe atribuírsele un significado en combinación con los textos constitucionales y legales reseñados anteriormente, de los cuales resulta que en el contexto constitucional vigente, la no obligación jurídica, por parte de los jueces del fondo, de acatar la interpretación que de la ley realice la Suprema Corte de Justicia actuando como Corte de Casación.

Es decir, la jurisprudencia de la Corte de Casación no constituye un precedente obligatorio, pues su autoridad moral (de facto, no jurídica), deriva de factores diversos, entre los que se incluye su tradición ininterrumpida desde al año 1908 en la actividad jurisdiccional dominicana. Claro, todo sin desdeñar el principio de seguridad jurídica que deben salvaguardar los jueces del fondo, los cuales deben éticamente evitar no atacar la jurisprudencia de la Corte de Casación sin motivación válida que avale tal actuación.

Diferente ocurre cuando se trata de sentencias dictadas por el Tribunal Constitucional Dominicano a propósito del procedimiento para el recurso de inconstitucionalidad, en los casos en que sea acogida la inconstitucionalidad de la norma o actos de que se trate, ya que los artículos 45 y 48 de la Ley núm. 137-11 prevén que dicha decisión tendría únicamente efectos presentes y futuros.

En vista de que se ha concluido en el sentido de que la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia no es obligatoria para los jueces del fondo, debe descartarse el medio propuesto, relativo a la retroactividad en la aplicación de la jurisprudencia como vicio casacional.

Finalmente, el estudio general de la sentencia impugnada pone de relieve que el tribunal a quo hizo una correcta apreciación de los hechos y documentos de la causa, exponiendo motivos suficientes, pertinentes y congruentes, que justifican la decisión adoptada, lo que ha permitido a esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, actuando como corte de casación, verificar que, en la especie se ha hecho una correcta aplicación de la ley, sin incurrir el fallo impugnado en el vicio denunciado por la parte recurrente en el medio examinado, procediendo rechazar el presente recurso de casación.

De acuerdo con lo previsto por el artículo 176, párrafo V del Código Tributario, el cual expresa que en materia de lo Contencioso-Tributario no habrá condenación en costas, lo que aplica en la especie.

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:

FALLA

ÚNICO: RECHAZA el recurso de casación interpuesto por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), contra la sentencia núm. 0030-02-2020-SSSEN-00154, de fecha 10 de julio de 2020, dictada por la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones Contencioso-Tributario, cuyo dispositivo ha sido copiado en parte anterior del presente fallo.

Firmado: Manuel Alexis Read Ortiz, 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.

www.poderjudici