PODER JUDICIAL
REPÚBLICA DOMINICANA

SENTENCIA DEL 31 DE MAYO DE 2022, NÚM. SCJ-TS-22-0523

Sentencia impugnada:Quinta Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, del 15 de octubre de 2021.

Materia:Contencioso-Tributario.

Recurrente:Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

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

PER1

Abogadas:Dra. Juanita María Canahuate Camacho y Licda. Juana Melissa Vila Gómez.

Juez ponente: Rafael Vásquez Goico.

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 mayo de 2022, año 179° 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. 030-1643-2021-SSEN-00484, de fecha 15 de octubre de 2021, dictada por la Quinta 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 7 de diciembre de 2021, en el centro de servicio presencial de la Suprema Corte de Justicia y del Consejo del Poder Judicial, suscrito por los Lcdos. Arturo Figuereo Camarena y Davilania Quezada Arias, dominicanos, titulares de las cédulas de identidad y electoral núms. CED1 y CED2 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 Santo Domingo, Distrito Nacional, representada por su director general PER2 dominicano, provisto de la cédula de identidad y electoral núm. CED3 del mismo domicilio de su representada.

2.La defensa al recurso de casación fue presentada mediante memorial depositado en fecha 1 de febrero de 2022, en el centro de servicio presencial de la Suprema Corte de Justicia y del Consejo del Poder Judicial, suscrito por la Dra. Juanita María Canahuate Camacho y la Lcda. Juana Melissa Vila Gómez, dominicanas, tenedoras de las cédulas de identidad y electoral núms. CED4 y CED5 con estudio profesional abierto en común en la oficina de abogados "Canahuate Rouchés", ubicada en la ADD2 Distrito Nacional, actuando como abogadas constituidas de PER3 dominicano, portador de la cédula de identidad y electoral núm. CED6 domiciliado en la ADD3 Santo Domingo, Distrito Nacional.

3.Mediante dictamen de fecha 16 de marzo de 2022, suscrito por el Lcdo. Edwin Acosta Suárez, la Procuraduría General de la República estableció que procede acoger el presente recurso de casación.

4.La audiencia fue celebrada por esta Tercera Sala, en atribuciones contencioso tributario, en fecha 30 de marzo de 2022, integrada por los magistrados, Manuel R. Herrera Carbuccia, juez que presidió, Anselmo Alejandro Bello F. y Moisés A. Ferrer Landrón, jueces miembros, asistidos por la secretaria y el alguacil de estrado.

II. Antecedentes

5.Mediante resolución de determinación ALSCA-FI-00678-2014, de fecha 31 de octubre de 2014, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), notificó a PER3 los resultados de los ajustes practicados a las declaraciones juradas del Impuesto Sobre la Renta (ISR), del período fiscal 2010; quien, no conforme, solicitó su reconsideración, siendo rechazada mediante resolución núm. 376-2017, de fecha 30 de marzo de 2017, contra la que interpuso recurso contencioso tributario, dictando la Quinta Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones contencioso tributario, la sentencia núm. 030-1643-2021-SSEN-00484, de fecha 15 de octubre de 2021, 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 en fecha 20 de junio de 2017, por el señor PER4 contra la resolución de reconsideración núm. 376-2017, de fecha 30 de marzo del de septiembre de 2020, emitida por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), por haber sido incoado de acuerdo a las disposiciones que rigen la materia. SEGUNDO: ACOGE en cuanto al fondo, la solicitud de prescripción de la acción de la

Administración Tributaria para exigir el pago de los tributos respecto al Impuesto sobre la Renta correspondiente al periodo fiscal 2010, en consecuencia, REVOCA la Resolución de Reconsideración núm. 376-2017, de fecha 30 de marzo de 2010, emitida por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), en cuanto al impuesto indicado por los motivos expuestos. TERCERO: DECLARA compensadas las costas del proceso. CUARTO: ORDENA que la presente sentencia sea comunicada por secretaría a las partes en litis 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

6.La parte recurrente invoca en sustento de su recurso de casación los siguientes medios: "Primer medio: Violación al debido proceso. Distorsión de los hechos de la causa. Incorrecta aplicación de la ley con respecto a la suspensión de los períodos fiscales determinados. Segundo medio: Violación del debido proceso e incorrecta aplicación de la Ley 11-92. La falsedad es suspensiva de la prescripción. Tercer medio: Ausencia de motivación. Violación al derecho a la audiencia oral; derecho de defensa, principio de verdad material y falta de instrucción" (sic).

IV. Considerandos de la Tercera Sala, después de deliberar

Juez ponente: Rafael Vásquez Goico

7.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.

8.Para apuntalar su primer medio de casación, la parte recurrente sostiene, en esencia, que el tribunal a quo acogió una prescripción con respecto del ejercicio fiscal 2010, distorsionando la ley, primero por no ser un hecho controvertido en sede administrativa y segundo por haberse inadvertido que la declaración jurada respecto del Impuesto Sobre la Renta (ISR) estaba afectada de falsedad, lo cual suspendía el plazo de prescripción, en virtud del artículo 24 del Código Tributario; que los jueces del fondo no ponderaron la suspensión del plazo de la prescripción derivada de la omisión de ingresos incurrida por el contribuyente, lo que resultaba ser contrario a la Ley núm. 11-92 y las normas tributarias que rigen la materia, pues ignoraron por completo que el contribuyente afectó las recaudaciones internas nacionales al disipar la base imponible del Impuesto Sobre la Renta (ISR), omitiendo reportar parte de sus ingresos, lo que ha suspendido el curso de la prescripción, ampliando el plazo establecido por el artículo 21 del Código Tributario.

9.Continúa alegando la parte recurrente que la comunicación con la que se inició la verificación administrativa fue notificada dentro del plazo establecido por la ley, por lo que operaba la suspensión de dos años prevista en el artículo 24 del Código Tributario.

10.Alega además que, la legislación tributaria no puede interpretarse literalmente, puesto que los hechos relevantes deben examinarse de acuerdo con la sustancia económica, independientemente de su forma jurídica; en el caso que nos ocupa, los ingresos declarados por la recurrente no se corresponden con la realidad, tal como

fue ponderado en el acto administrativo objeto de la sentencia impugnada, lo que se traduce en una cuantía de las obligaciones tributarias.

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

" La DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), mediante su escrito de defensa de fecha 06 de diciembre de 2017, concluyó de la manera siguiente: "DE MANERA PRINCIPAL PRIMERO: Acoger en todas sus partes el medio de inadmisión presentado por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), por estar sustentado en las disposiciones de la Constitución de la República y las leyes que rigen la materia. SEGUNDO: Declarar al señor PER3 INADMISIBLE en el Recurso Contencioso Tributario interpuesto, por haber interpuesto dicho recurso sin observar las formalidades establecidas por el artículo 158 del Código Tributario y las demás disposiciones legales supra indicadas. DE MANERA SUBSIDIARIA y sin renunciar a las conclusiones principales TERCERO: RECHAZAR en el fondo todo el Recurso Contencioso Tributario contra la Resolución de Reconsideración No. 376-2017, de fecha 30 de marzo del año 2017, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, interpuesto por el señor PER3 por ser improcedente, mal fundado, falta de prueba y carecer de fundamento dispone la ley, y por vía de consecuencia confirmar en todas sus partes la aludida Resolución de Reconsideración por ser correcta y conforme a las disposiciones legales establecidas en las leyes tributarias vigentes" (sic).

12.Resulta importante señalar que la sentencia hoy impugnada en casación acogió la solicitud de prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda respecto del Impuesto Sobre la Renta (ISR) del período fiscal 2010, sobre la base de que el acto administrativo que inició la fiscalización realizada al señor PER3 fue notificado fuera del plazo dispuesto por el artículo 21 del Código Tributario.

13.Dicho planteamiento de prescripción puede realizarse directamente ante los jueces apoderados, sin que sea imprescindible que haya sido alegado previamente en la sede administrativa. Ello en vista de que el control de los actos administrativos por el poder judicial no es una continuación de la actividad de la administración pública o de los recursos que se hayan suscitado ante esta última. De lo cual se desprende que, en vista del derecho que tienen los ciudadanos a una tutela judicial efectiva, estos puedan plantear todos los medios de defensa que crean conveniente ante los jueces apoderados en apoyo de sus pretensiones.

14.El artículo 21 de la Ley núm. 11-92 (Código Tributario) prevé que prescriben a los tres años: a) Las acciones del Fisco para exigir las declaraciones juradas, impugnar las efectuadas, requerir el pago del impuesto y practicar la estimación de oficio; b) Las acciones por violación a este Código o a las leyes tributarias; y c) Las acciones contra el Fisco en repetición del impuesto.

15.Asimismo, esta acción se interrumpe de acuerdo con lo indicado en el artículo 23 de la referida norma: a) Por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo, realizada ésta por la Administración. b) Por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación hecho por el sujeto pasivo, sea en declaración tributaria, solicitud o en cualquier otra forma. En estos casos se tendrá como fecha de la interrupción la de la declaración, solicitud o actuación. c) Por la realización de cualquier acto administrativo o judicial tendiente a ejecutar el cobro de la deuda. Y se suspende conforme con lo indicado en el artículo 24 del Código Tributario: 1) Por la interposición de un recurso, sea éste en sede administrativa o jurisdiccional, en cualquier caso hasta que la resolución o la sentencia tenga la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada. 2)

Hasta el plazo de dos años: a) Por no haber cumplido el contribuyente o responsable con la obligación de presentar la declaración tributaria correspondiente, o por haberla presentado con falsedades. b) Por la notificación al contribuyente del inicio de la fiscalización o verificación administrativa.

16.Como fundamento jurídico de lo que más adelante se dirá, resulta necesario dejar sentado que los textos antes transcritos, artículos 21, 23 y 24 del Código Tributario que tratan de prescripción en materia tributaria, tienen aplicación en la especie, puesto que se trata de prescripciones dentro del procedimiento en sede administrativa, es decir, antes de que sean apoderados los tribunales del orden judicial.

17.En ese sentido, esta Tercera Sala no tiene constancia de que la hoy recurrente haya presentado formalmente ante el tribunal a quo el pedimento relativo a la suspensión del plazo de prescripción ante el tribunal a quo, ya que no consta transcrito en las conclusiones que indicaron los jueces del fondo en la sentencia que hoy se impugna, situación que imposibilita su ponderación; en consecuencia, esta corte de casación debe considerarlo como un medio nuevo, ratificando así el criterio constante de que el medio casacional será considerado como nuevo siempre y cuando no haya sido objeto de conclusiones regulares por ante los jueces de apelación.

18.Por tanto, entre los requisitos establecidos por la doctrina jurisprudencial se encuentra que el medio de casación, para ser ponderado, debe encontrarse exento de novedad, lo que implica que debió plantearse ante la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, pues, de lo contrario, estaríamos en presencia de un medio nuevo en casación y, por lo tanto, procede declararlo inadmisible.

19.Para apuntalar su segundo y tercer medios de casación propuestos, 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 sostiene, en esencia, la carga de prueba en el recurso contencioso tributario interpuesto estaba a cargo de la recurrida, lo cual está consagrado en la Constitución dominicana en los artículos 39.2 y 138, por lo que el tribunal a quo incurrió en una incorrecta aplicación del derecho a inclinarse por una de las partes, aun evidenciándose a quién le correspondía destruir el medio planteado por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII); que los jueces del fondo debieron determinar a quién le correspondía probar los hechos, determinando cual es la posición procesal ocupada por cada parte y cuál es el efecto jurídico que cada parte persigue; que quien persigue la obtención de una consecuencia jurídica tiene la carga de la prueba para acreditar los presupuestos fácticos de la norma que la prevé.

20.Continúa alegando la parte recurrente que, la presunción de la presentación de declaraciones contentivas de falsedades se enmarca dentro de los requisitos para la aplicación de esta, tales como: seriedad, precisión y concordancia; la legislación fiscal establece ante la imposibilidad de acreditación de ciertos hechos, formas simples de prueba a través de las llamadas presunciones por las cuales acaba probado un hecho, se tiene por acreditado otro, sea la extensión y cuantía de un tributo, sea un determinado ilícito tributario.

21.Sigue alegando la recurrente que, en países como Chile se extiende el plazo de prescripción de tres a seis años cuando la declaración presentada por el contribuyente fuere maliciosamente falsa; en ese sentido, la sentencia impugnada incurrió en perjuicio de la Administración Tributaria, por haber incurrido en una incorrecta aplicación del derecho, que llevó al juzgador a la aceptación de una prescripción improcedente.

22.Aduce la recurrente que el tribunal a quo se limitó a recalcar su libre apreciación probatoria sin explicar cuáles fueron los criterios utilizados para el estudio de las pruebas, y por demás, plantea principios que no

aplican a la especie, sin relacionar estos principios con las pretensiones de las partes.

23.Argumenta además que no procede aplicar los principios que rigen la materia civil mutatis mutandi al derecho tributario, ya que la relación jurídica entre la Administración Tributaria y el contribuyente no será la misma en ningún caso, imponiendo una desigualdad positiva. No pretendiéndose con esto plantear que se debe eximir a la Administración Tributaria de su obligación de probar, sin embargo, la posición de la Administración no es un argumento conforme a derecho que permita modificar el principio de la carga dinámica de la prueba a punto de querer eliminar la obligación del contribuyente de probar el alegado error en el que incurrió la Administración en el proceso de estimación de oficio de sus obligaciones tributarias.

24.Alega la recurrente, que en materia tributaria el acto administrativo se presume válido, lo que hace que el régimen de nulidades y anulabilidad sea más estricto, e incrementa la exigencia probatoria, por lo que debe comprobarse que el acto administrativo a revocar contenga un vicio grave, que no pueda subsistir dentro del ordenamiento jurídico, lo cual no se verificó en la especie. Adicionalmente, se impone un mandato a la debida motivación, ya que la nulidad o anulabilidad no es una consecuencia ordinaria prevista por el legislador en caso de alegarse ilegalidad.

25.Dice que los jueces del fondo debieron analizar la procedencia o no de la actuación del fisco respecto a la omisión de los ingresos realizada por el contribuyente, lo cual nunca fue ponderado, que al referirse al punto principal de la litis la sentencia no se encuentra debidamente motivada, lo que resulta ser una garantía incontrovertible del debido proceso.

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

“31. En esa tesitura respecto al Impuesto sobre la Renta (IR-2) del ejercicio fiscal 2010, cabe destacar que estos deben ser declarados y pagados en el transcurso de los 120 días siguientes al cierre del período declarado, en virtud de la disposición del artículo 111 del reglamento 139-98 sobre Impuesto sobre La Renta, en el caso que nos ocupa los pagos debieron ser realizados de la siguiente manera: Fecha del impuesto-2010/fecha límite 2011 (31-03-2011). 32. En ese sentido esta Sala, pudo verificar que la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), establece en la resolución de determinación núm. ALSCA-FI-00678-2014, de fecha 31 de octubre de 2014, confirmada mediante resolución de reconsideración núm. 376-2017, de fecha 30 de marzo de 2017, en el punto 9, de la página 2, que: “ procedió a notificar en fecha 12 de agosto del 2014, al señor PER5 la comunicación ALSCA FI 000797-2014, para que se presentara a justificar la omisión inconsistencia encontradas en impuesto sobre la renta, correspondiente al periodo fiscal 2010, en cumplimiento al debido proceso establecido en la norma General 02-2010. 33. En ese sentido esta Sala, pudo verificar que las acciones realizadas por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), mediante resolución de determinación núm. ALSCA-FI-00678-2014, de fecha 31 de octubre de 2014, practicado al impuesto sobre la renta del periodo fiscal 2010, fue realizado fuera del plazo que establece el artículo 21 del Código Tributario, en virtud de que, desde la fecha de la declaración del Impuesto sobre la renta, el cual debió ser declarado y pagado en fecha 31 de marzo 2011 hasta la fecha de la comunicación ALSCA FI 000797-2014, dígase 12 de agosto 2014, transcurrió 3 años, 4 meses y 12 días, por lo que queda evidenciado que la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), al momento de iniciar la fiscalización en contra del señor PER5 se encontraba prescrita, por lo que procede acoger el presente recurso contencioso tributario, como se hará constar en la parte dispositiva” (sic).

27.Resulta necesario resaltar que en el segundo y tercer medios de casación propuestos se reprochan dos situaciones al fallo atacado en casación, a saber: a) sobre quién recaía la carga de la prueba, la obligación de probar los hechos planteados; y b) la falta de motivación de la sentencia impugnada, lo que vulnera el debido proceso.

28.Sobre el alegato relacionado con la carga de la prueba, esta Tercera Sala advierte que los jueces del fondo, fundamentados en el amplio poder de apreciación de las pruebas de que están investidos en esta materia, determinaron, luego de analizar la documentación sometida a su escrutinio, que el período fiscal determinado se encontraba prescrito al momento en que la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) iniciara el proceso de fiscalización.

29.En ese mismo sentido se advierte, que en este caso aplica el concepto dogmático denominado carga dinámica de la prueba, el cual permite a los jueces decidir, frente a la situación concreta planteada, cuál de las partes es la que soporta el fardo probatorio atendiendo a la mejor condición material para aportarla al debate.

30.En la especie, si bien es cierto que está a cargo del que propone la prescripción de una obligación de naturaleza tributaria la prueba de los hechos que fundamentan dicho planteamiento, debe también decirse que cuando, tal y como ocurre en la especie, de los hechos de la causa se desprende la mencionada prescripción, corresponde a la administración la prueba contraria de tales hechos, o en su defecto, alegar y demostrar que en el caso ha sucedido una suspensión o interrupción del plazo de que se trate, nada de lo cual sucedió en el presente caso, por lo que procede rechazar este alegato del segundo medio de casación.

31.Sobre el alegato relacionado con la falta de motivación, esta Tercera Sala del análisis de la sentencia impugnada no advierte que el tribunal a quo haya incurrido en el vicio alegado, puesto que la sentencia impugnada cumple con la debida correspondencia entre la pretensión, la defensa, la prueba y la decisión y realizaron una valoración de la documentación aportada de manera adecuada, razón por la que procede rechazar el segundo y tercer medios de casación planteados.

32.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.

33.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. 030-1643-2021-SSEN-00484, de fecha 15 de octubre de 2021, dictada por la Quinta Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones contencioso tributario, cuyo dispositivo ha sido copiado en parte anterior del presente fallo.

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 fue dada y firmada por los jueces que figuran en ella, en la fecha arriba indicada.

www.poderjudici