PODER JUDICIAL
REPÚBLICA DOMINICANA

SENTENCIA DEL 31 DE AGOSTO DE 2022, NÚM. SCJ-TS-22-0827

Sentencia impugnada:Cuarta Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, del 13 de agosto de 2021.

Materia:Contencioso-Tributario.

Recurrente:Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

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

Recurrido: PER1

Abogados:Dr. Rafael R. Dickson Morales, Licdos. Gilbert A. Suero Abreu, Paola Canela Franco y Báez Ovalle.

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 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 agosto 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 Dirección General de Impuestos Internos (DGII), contra la sentencia núm. 0030-1642-2021-SSEN-00318, de fecha 13 de agosto de 2021, dictada por la Cuarta 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 27 de septiembre de 2021, en el centro de servicios presenciales de la Suprema Corte de Justicia y del Consejo del Poder Judicial, suscrito por los Lcdos. Arturo de Jesús Figuereo Camarena y Davilania E. Quezada Arias, dominicanos, provistos 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 (DCII), ente de derecho público con personalidad jurídica propia conforme a la Ley No. 227-06, ubicada en la ADD1 Santo Domingo, Distrito Nacional, representada por PER4 dominicano, portadores 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 27 de octubre de 2021, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, suscrito por el Dr. Rafael R. Dickson Morales y los Lcdos. Gilbert A. Suero Abreu, Paola Canela Franco y Winston E. Báez Ovalle, dominicanos, tenedores de las cédulas de identidad y electoral núms. CED4 CED5 CED6 y CED7 con estudio profesional abierto en común en la ADD2 Santo Domingo, Distrito Nacional, actuando como abogados constituidos de PER1 dominicano, titular de la cédula de identidad y electoral núm. CED8 domiciliado y residente en la ADD3 municipio Santo Domingo Oeste, provincia Santo Domingo.

3.Mediante dictamen de fecha 19 de mayo de 2022, suscrito por la Lcda. Ana María Burgos, la Procuraduría General de la República estableció queprocede acoger el presente recurso de casación.

4.La audiencia fue celebrada por esta Tercera Sala, en atribuciones contencioso tributarias, en fecha 15 de junio de 2022, integrada por los magistrados Manuel Alexis Read Ortiz, presidente, Manuel R. Herrera Carbuccia, Anselmo Alejandro Bello F., jueces miembros, asistidos por la secretaria y el alguacil de estrado.

5.El Mag. Anselmo Alejandro Bello F., no firma la presente decisión por haberse deliberado y fallado durante su período de vacaciones.

II. Antecedentes

6.Mediante resolución de determinación núm. ALZO FI-No. 099-2016, de fecha 8 de abril de 2016, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), notificó a PER1 los ajustes practicados a las declaraciones juradas del Impuesto Sobre la Renta (ISR), del ejercicio fiscal 2011-2012 y 2013, quien no conforme, solicito su reconsideración siendo rechazada mediante resolución núm. 1500-2019, de fecha 24 de abril de 2019; contra la cual interpuso un recurso contencioso tributario, dictando la Cuarta Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones contencioso tributarias, la sentencia núm. 0030-1642-2021-SSEN-00318, de fecha 13 de agosto de 2021, objeto del presente recurso de casación y que textualmente dispone lo siguiente:

PRIMERO: Se RECHAZA el medio de inadmisión con respecto al plazo de interposición del recurso interpuesto por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII) y el PROCURADOR GENERAL ADMINISTRATIVO, por los motivos expuestos. SEGUNDO: Se RECHAZA el medio de inadmisión con respecto a la ausencia del ministerio de abogado en la interposición del recurso, presentado por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), por los motivos expuestos. TERCERO: Declara regular y válido en cuanto a la forma el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por el señor PER1 contra la Resolución de Núm. 1500-2019, de fecha en fecha 24 de abril del 2019, emitida por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), ante este Tribunal, por haber sido incoado de acuerdo a las disposiciones que rigen la materia. CUARTO: ACOGE en cuanto al fondo el recurso, procediendo en consecuencia a REVOCAR la Resolución de Reconsideración núm. 1500-2019, de fecha 24 de abril del 2019, emitida por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII) y la Resolución de Determinación ALZO-FI-No.099-2010 de fecha 09 de marzo de 2016, por los motivos expuestos en el cuerpo de la sentencia. QUINTO: Se DECLARA la compensación de las costas. SEXTO: Se ORDENA la comunicación de la presente sentencia, por secretaria, a la parte recurrente, señor PER1 a la parte recurrida, DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII) y a la PROCURADURÍA GENERAL ADMINISTRATIVA. SÉPTIMO: Se 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: Desnaturalización de los hechos; desconocimiento de los precedentes aplicables al cálculo de los plazos en materia recursiva. Segundo medio: Violación al debido proceso; compromiso de los tribunales de dictar decisiones motivadas y desborde del principio de carga de la prueba” (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, la parte recurrente alega, en esencia, que el tribunal a quo rechazó la solicitud de inadmisibilidad del recurso contencioso tributario no obstante este ser extemporáneo en virtud de las disposiciones del artículo 144 del código tributario, indicando que el plazo para la interposición del recurso es hábil, realizando una incorrecta aplicación de la normativa vigente en cuanto a la interposición del recurso en sede judicial ya que aplican de manera distinta las disposiciones del artículo 20 de la Ley núm. 107-13, sobre derechos de las personas y su relación con la administración pública y de Derecho Administrativo.

10.Continúa alegando la parte recurrente, que los jueces del fondo debieron haber realizado una correcta interpretación del cómputo del plazo ya que la resolución de reconsideración fue notificada a la parte hoy recurrida en fecha 5 de julio de 2019 y el recurso contencioso fue interpuesto el 12 de agosto de 2019, por lo

que el recurso es extemporáneo.

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

“8. Que en el presente caso, la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGll) y el PROCURADOR GENERAL ADMINISTRATIVO han solicitado que se declare la inadmisibilidad del recurso por la parte recurrente haber violado el artículo 5 de la Ley núm. 13-07, con respecto a la inobservancia y violación del plazo que establece la ley para interponer un Recurso Contencioso Tributario ante este Tribunal, alegato que fue respondido por la parte recurrente, la cual expresó que la forma de computar el plazo del artículo 5 de la Ley núm. 13- 07 es hábil y no se cuentan los días feriados, ni los sábados ni los domingos, de conformidad con lo establecido en el párrafo I del artículo 20 de la Ley núm. 107-13. 10. Que la Suprema Corte de Justicia ha establecido que el plazo de interposición del recurso contencioso administrativo es hábil, situación a la que ya se ha referido su Tercera Sala estableciendo que acata el precedente sobre la base del artículo 184 de la Constitución, pero por otros motivos diferentes a la aceptación por parte de nuestro Tribunal Constitucional de la aplicación de la Ley núm. 107-13 al plazo de caducidad que establece para lo contencioso administrativo el artículo 5 de la Ley núm. 13-07, ya que el primer instrumento legal mencionado en la Ley núm. 107-13, rige el procedimiento administrativo únicamente, es decir, regula las actuaciones y plazos relacionados al dictado del acto administrativo, por parte de la Administración Pública, no rigiendo, en consecuencia, los plazos en materia jurisdiccional a observarse por ante los tribunales del orden de lo judicial 11. Que este Tribunal ha podido constatar lo siguiente: (i) Que la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), emitió la Resolución de Reconsideración núm. 1500-2019, en fecha 24 de abril del 2019, la cual fue notificada a la parte recurrente, en fecha 01 de septiembre del año 2020, según consta en la primera página de la precitada Resolución depositada en este tribunal; (ii) Que en fecha 14 de octubre del año 2019, la parte recurrente interpuso el presente recurso contencioso tributario contra la Resolución de Reconsideración núm. 1500-2019, de fecha 24 de abril del 2019. 12. Que el plazo para recurrir inició para la parte recurrente a partir de la fecha 02 de septiembre del año 2019 por lo que el plazo vencía el 14 de octubre del año 2019; de lo que se deduce que, al interponer su recurso en la fecha precitada, el mismo fue depositado dentro del plazo establecido legalmente, por lo que se rechaza este medio de inadmisión” (sic).

12.A partir de lo anterior expuesto, tras realizar el estudio de la sentencia impugnada, esta Tercera Sala ha podido verificar que los jueces del fondo procedieron a rechazar la solicitud de inadmisibilidad del recurso contencioso tributario del cual se encontraban apoderados al establecer que este había sido interpuesto dentro del plazo.

13.En ese tenor, resulta menester aclarar que la norma que regula el plazo para la interposición del recurso contencioso tributario es el artículo 144 de la Ley núm. 11-92 (Código Tributario), el cual reza: el plazo para recurrir por ante el Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, será de treinta (30) días a contar del día en que el recurrente reciba la notificación del acto recurrido, o del día de publicación oficial del acto recurrido por la autoridad de que haya emanado o del día de expiración de los plazos fijados si se tratare de un recurso por retardación o silencio de la Administración. Si el recurso Contencioso-Administrativo. se dirigiera contra una actuación en vía de hecho, el plazo para interponer el recurso será de diez (10) días a contar del día en que se inició la actuación administrativa en vía de hecho. En los casos de responsabilidad patrimonial del Estado, los Municipios, los organismos autónomos y sus funcionarios el plazo para recurrir ante el Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo será de un año a partir del hecho o acto que motive la indemnización.

14.Dicho plazo es franco por disposición supletoria del artículo 1033 del Código de Procedimiento Civil, lo que ha sido recogido por la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de forma reiterada y constante; no se computará el dies a quo ni el dies ad quem. Este plazo también es hábil a partir del día 4 de septiembre de 2018, fecha en que intervino el precedente del Tribunal Constitucional mediante sentencia TC/0344/18. En ese sentido estamos en presencia de un plazo hábil y franco.

15.En rigor, dicho plazo además de franco, también es hábil, pero esto último no por aplicación directa del párrafo I del artículo 20 de la Ley núm. 107-13 (tal y como expresa el referido precedente del Tribunal Constitucional), ya que esa legislación rige únicamente para el procedimiento administrativo, aplicándose, en consecuencia, a las actuaciones de y por ante la administración pública al tenor de su artículo 2. Lo anterior en vista de que la Ley núm. 107-13 no regula el procedimiento para el reclamo de derechos ante los tribunales del orden judicial, que es lo que se conoce como Contencioso-Tributario.

16.Para esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia dicho plazo es hábil y franco en virtud de una interpretación del citado artículo 144 de la Ley núm. 11-92 (Código Tributario), conforme con la Constitución, muy específicamente con respecto de su artículo 74.4, el cual ordena que toda interpretación se realice de la manera más favorable al titular del derecho (principio pro homine) y que encuentra concreción, para el derecho procesal, en el principio pro actione, imponiendo una interpretación más favorable en relación con al derecho de acceso de la justicia, cuyo titular, en la especie, lo es la accionante. Por lo que debe interpretarse dicho texto de la manera más favorable al titular del derecho de acción por ante lo contencioso tributario, ampliando el plazo para accionar mediante el método de cómputo; es decir, determinando que es hábil y franco. Todo ello en vista de la naturaleza de lo que se dirime ante la jurisdicción contencioso tributario, cargada de asuntos ligados a la materia de derechos fundamentales en los que se intenta controlar a los Poderes Públicos, lo cual es una situación de la que depende en gran medida la eficacia del Estado de Derecho.

17.Esta interpretación (la del plazo hábil) tiene la conveniencia de que coincide con el citado párrafo I del artículo 20 de la Ley núm. 107-13, en el entendido de que toda unificación de plazos es provechosa, pero hay que recordar que dicho plazo será hábil no por aplicación directa de esta ley, tal y como se ha dicho, sino por la interpretación conforme con la Constitución del citado artículo 144 de la Ley núm. 11-92 (Código Tributario).

18.Sin embargo, por un asunto atinente a la seguridad jurídica, esta Tercera Sala interpreta dicho plazo como hábil, además de franco, solamente a partir del día 4 de septiembre de 2018, fecha en que empieza a tener aplicación y vigencia el citado precedente del Tribunal Constitucional, y resulta aplicable al caso concreto, de ahí que, se advierte que los jueces del fondo no han incurrido en los vicios denunciados por la parte hoy recurrente, en consecuencia, procede a rechazar este primer medio de casación.

19.Para apuntalar su segundo medio de casación, la parte ahora recurrente alega, en esencia, que la debida motivación de las sentencias es una garantía del debido proceso que asiste a las partes, lo cual ha sido refrendado por el Tribunal Constitucional dominicano.

20.Sigue alegando que de la lectura de la decisión recurrida se verifica la vulneración flagrante de la referida garantía, puesto que si bien la soberana apreciación es un principio establecido, el cual se extiende a la materia probatoria, la garantía del debido proceso -las garantías constitucionales en su totalidad-, modula la práctica de estos principios de actuación de los jueces, de manera que la justicia se administre conforme con los fines y valores de un Estado Social y Democrático de Derecho. Es por esto que en la prueba de la debida motivación el

Tribunal Constitucional dominicano indica que corresponde a los jueces explicar en sus sentencias cómo sucede el proceso de análisis de lo expuesto por las partes.

21.Continúa alegando la parte hoy recurrente, que el tribunal a quo se limita a recordar su libre apreciación probatoria sin explicar cuáles fueron los criterios utilizados para el estudio de las pruebas, y por demás, plantea unos principios que no aplican a la especie, más allá de que tampoco se dan a la tarea de relacionar aquellos con las pretensiones de las parles en contienda, comprobándose además que solo realizan una indicación vacua de principios, doctrina y jurisprudencia comparados lo cual o se vincula concisamente al caso.

22.Continúa la parte recurrente que el tribunal a quo violó el derecho de defensa al dictar una decisión exiguamente motivada que deja a la parte que intenta recurrirla en un estado de indefensión atendiendo a que despoja al vulnerado de su derecho de examinarla y obtener una revisión del asunto ante jurisdicciones superiores, criterio que ha sido desarrollado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos y nuestro Tribunal Constitucional.

23.En ese mismo orden, continúa indicando la parte hoy recurrente, que en materia tributaria se da la particularidad de que 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 que se pretende revocar contiene un vicio tan grave, que no puede subsistir en el ordenamiento jurídico, lo cual no se verifica en la especie, lo que hace que el mandato a la debida motivación tome un matiz un tanto más importante, ya que la nulidad o la anulabilidad no es la consecuencia ordinaria prevista por el legislador en caso de alegarse ilegalidad; lo anterior se ve reforzado atendiendo a la doctrina de la conservación del acto administrativo, consagrado como principio del derecho administrativo considerado complemento del principio de presunción de validez de los actos administrativos, que en adición, deben conectarse con el principio de eficacia de estos, en consecuencia, se advierte de la resolución de determinación que da lugar a la resolución de reconsideración impugnada, la cual establece en detalle los hallazgos realizados por esta Administración, por lo que al estar contenido en un acto que finaliza un procedimiento administrativo, goza de una presunción de validez que debe considerarse iure et de iure, de ahí que, no puede pretender el tribunal con ligereza destruir la presunción de validez del acto administrativo.

24.Continúa alegando el recurrente, que la doctrina tributaria ha expuesto que si bien ha de ser la Administración tributaria que en el procedimiento de determinación, respecto de las actuaciones de comprobación e investigación del nacimiento de la obligación, pruebe este acontecimiento, una vez sentado el hecho, la carga probatoria se desplaza hacia quien aspira acreditar que los hechos invocados por la Administración son reveladores de otra relación distinta; la Dirección General de Impuestos internos no trata de acomodar en la presunción de validez del acto, sino que se ha realizado una estimación sobre base presunta, habilitada normativamente para aquellos casos en que el contribuyente no aclare, utilizando métodos legalmente reconocidos, las inconsistencias detectadas, como ha sido el caso que nos ocupa; al encontrarse las resoluciones que dan lugar a este proceso debidamente motivadas, la carga de la prueba de desplaza al contribuyente.

25.Asimismo, indica la parte recurrente que los jueces del fondo pretenden que la administración incurra en una violación a las disposiciones de la ley al señalar que la parte hoy recurrente debió suministrar el expediente administrativo contentivo de la documentación que corrobore su resolución, obviando que existe un deber de reserva de la información que se le suministrada a la administración en virtud de las disposiciones del artículo 47 de la Ley núm. 11-92, por tanto, esta sentencia no es medio para requerir la información pretendida.

26.Por último, alega la parte hoy recurrente, que es pertinente señalar, atendiendo a que se ha utilizado el artículo 4 de la Ley 107-13, en su numeral 7, como argumento para desbordar el derecho a la buena administración y dar un contenido nuevo e irracional al principio de la carga de la prueba en materia tributaria; primero debe recordarse que los derechos fundamentales no son absolutos y siempre y cuando se respete su contenido esencial es debatible una violación a derecho como tal; y segundo, un análisis íntegro del contenido del numeral citado y del procedimiento tributario, llevará indudablemente a una variación del criterio.

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

"23. Que en cuanto a las obligaciones fiscales correspondientes al impuesto sobre la renta (ISR) del período 2010, el plazo de prescripción de la acción del fisco inició el día 1ro. de mayo del año 2011. En este propósito, al momento de la notificación de la comunicación ALZO CC 002793-2014, había transcurrido 03 años, 01 mes y 02 días, por consiguiente, resulta evidente que la exigencia en el cobro de las impugnaciones al Impuesto Sobre la Renta correspondiente al periodo fiscal del año 2010; estaba prescrita. c) En cuanto a si procede revocar la Resolución de Reconsideración núm. 1500-2019, de fecha 24 de abril del 2019 y la resolución de determinación ALZO-FI-No.099-2010, de fecha 09 de marzo de 2016, emitidas por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII). 24. Que la parte recurrente alega que la actividad económica registrada a éste, conforme al Catálogo Internacional Industrial Unificado (CIIU): EMPLEADOS Y OBREROS, no crea ningún tipo de obligación tributaria con el fisco; sino con su empleador, que la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII) no recabó las pruebas suficientes para emitir la resolución de Reconsideración núm. 1500-2019 y que no se realizó un debido proceso por parte de la Administración Tributaria para motivar hoy las decisiones atacadas. 29. Que la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), en su Resolución de Reconsideración núm. 1500-2019, estableció que los hallazgos e inconsistencias detectados a la parte recurrente, se constataron tomando como base las informaciones de compra de bienes y servicios remitidas por terceros a través del Formato 606. 33. La presunción de legalidad de los actos no altera las reglas de distribución de la prueba. La presunción de que los actos administrativos se acomodan a la legalidad no altera las reglas de distribución de la carga de la prueba, que no deben otorgar presunción de certeza a los hechos que en las resoluciones de la Administración se declaren probados. 34. Que la tributación se erige en un deber social que dimana desde la positivización constitucional del articulo 75 numeral 6 de la Carta Magna, de ahí, que quien percibe beneficios por una actividad económica contribuye de acuerdo al ingreso registrado, en efecto, en atención a tal mandato es que la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) requiere el pago de los impuestos correspondientes (ISR) a las transacciones comerciales reportadas por presunción de validez de su acto administrativo que el Derecho Administrativo protege, no obstante, esta presunción se ve matizada por la razonabilidad, procurando una administración justa; en tal sentido la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia (S.C.J.) realizó las siguientes consideraciones: terceros al Sistema de Información; para ello, la Administración Tributaria se basa en la presunción de validez de su acto administrativo que el Derecho Administrativo protege, no obstante, esta presunción se ve matizada por la razonabilidad, procurando una administración justa; en tal sentido la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia (S.C.J.) realizó las siguientes consideraciones: 35. Que este criterio anterior no es extraño a la práctica de este Tribunal, pues en reiteradas ocasiones ha señalado la envergadura que reviste el principio de verdad material en sus Sentencias números 0028-2015, de fecha 17/7/2015; y 030-04-2018-SSEN-00056, de fecha 15/2/2018. 36. Que ha quedado establecido que la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII) rechazó el recurso de reconsideración de la parte recurrente, tomando como base las informaciones de compras de bienes y servicios remitidas por terceros, a través del Formato 606

así como los pagos por concepto de salarios realizados por la Secretaria de Estado de Medio Ambiente y Recursos Naturales, por lo que, en este sentido, la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII) debió suministrar el expediente administrativo contentivo de las documentaciones que corroboren su resolución legitimando su presunción de validez, pues se trata de una inversión de la carga de la prueba contra el reclamante en justicia, en tal virtud acoge el presente recurso3 (sic).

28.Resulta necesario resaltar que en el segundo medio de casación propuesto se reprochan varias situaciones al fallo atacado en casación, los cuales serán abordados de forma separada para un mejor entendimiento. En efecto, la parte hoy recurrente indica que: a) la sentencia emitida se encuentra carente de motivación; b) que el tribunal a quo motivó su decisión sobre la base de principios no aplicables en la materia, como lo es el artículo 1315 del Código Civil; y c) que el tribunal a quo ordenó a la parte hoy recurrente el depósito del expediente administrativo obviando el principio de reserva de la información previsto en el artículo 47 de la Ley núm. 11-92.

29.En cuanto a la falta de motivación de la decisión criticada. En primer orden, es preciso indicar que la obligación de motivación impuesta a los jueces es un imperativo de orden constitucional derivado de varias disposiciones de nuestra Carta Magna, muy específicamente de la cláusula del Estado de Derecho prevista en su artículo 7. En ese sentido el Tribunal Constitucional Dominicano ha expresado al respecto que: “La debida motivación de las decisiones es una de las garantías del derecho fundamental a un debido proceso y de la tutela judicial efectiva, consagradas en los artículos 68 y 69 de la Constitución, e implica la existencia de una correlación entre el motivo invocado, la fundamentación y la propuesta de solución; es decir, no basta con la mera enunciación genérica de los principios sin la exposición concreta y precisa de cómo se produce la valoración de los hechos, las pruebas y las normas previstas. En ese mismo sentido, la Corte Interamericana de los Derechos Humanos, se ha pronunciado en el sentido de que “el deber de motivación es una de las “debidas garantías” incluidas en el artículo 8.1 para salvaguardar el derecho a un debido proceso”. “[] Es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia [] que protege el derecho [] a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática”.

30.En el caso concreto, del análisis de la sentencia objetada, esta Tercera Sala advierte que, contrario a lo denunciado, esta se encuentra debidamente motivada conforme a derecho, puesto que el tribunal a quo explicó puntualmente los fundamentos para acoger el recurso contencioso tributario, según se verifica del considerando 36 de las páginas núms. 28 y 29. Apreciaron los jueces del fondo que en vista de que la determinación de oficio se encuentra fundamentada en informaciones remitidas por terceros y recabadas a través de su sistema de información, debió la administración tributaria depositar el expediente administrativo contentivo de la documentación que corrobore su resolución legitimando su presunción de validez, lo cual dota a la sentencia impugnada de una motivación formal en atención a las particularidades del caso que se sometió ante el tribunal a quo.

31.Sobre el argumento en el sentido que el tribunal a quo motivó su decisión en principios no aplicables en la materia, como lo es el artículo 1315 del Código Civil; de una verificación de la sentencia objetada, se constata que dicha jurisdicción determinó que la Dirección General de Impuestos Internos debía 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.

32.Sobre el particular, ha sido juzgado por esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia que el artículo 1315 del Código Civil, aplicable de manera supletoria en la especie, debe ser interpretado para la materia tributaria en el sentido de que quien reclama la ejecución de una obligación tiene la carga procesal de probarla en justicia. Es decir, si la administración reclama tributos cuyos hechos generadores son negados por el contribuye, corresponde la prueba de ellos a la primera, ya que el segundo acude a los órganos jurisdiccionales para revocar una actuación dictada en su perjuicio. Adicionalmente, la administración es la que se encuentra en mejores condiciones de demostrar las informaciones que recaba en su sistema.

33.En ese mismo orden de ideas, también se ha establecido que 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. En ese orden de ideas, es bueno dejar sentado que estas consideraciones generales sobre la carga de la prueba se relacionan principalmente, o mejor dicho, son expuestas a propósito de la concepción difundida en el sentido de que el principio de presunción de validez de los actos administrativos y tributarios implica una teoría general de la carga de prueba en el derecho tributario, situación que por medio de estas concepciones generales se desea combatir y que tiene una influencia en la solución que por medio de este fallo se adopta. Ese texto legal 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. Derivamos además que, si la administración tributaria reclama el cumplimiento de una obligación tributaria, es ella la que debe probar todos los hechos y circunstancias que originaron el hecho generador de conformidad a 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 que continúa siendo una persona que en definitiva se está defendiendo de una imputación hecha por los poderes públicos.

34.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, ya que: a) en un sistema en el que prevalece 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 ellos 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 esgrime; b) 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. En efecto, si la administración debe ser creída en lo que dice, 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 de la Constitución, careciendo de objeto y sentido la institución de control jurisdiccional de los actos de la administración pública; c) 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 núm. 14, ambos de la Ley núm. 107-13 sobre Procedimiento Administrativo, ordenan, a pena de nulidad, que la administración pública motive suficientemente sus actuaciones, la cual debe incluir, por un asunto de lógica elemental, 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 las administraciones públicas 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. Este 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 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 (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; y d) por último, 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.

35.En ese mismo orden, es preciso puntualizar que 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 el derecho tributario presupone la aplicación supletoria del derecho común de la materia sobre 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 de 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.

36.De ahí que, no puede entenderse que la carga probatoria se ha invertido en materia tributaria como se aduce, sino por lo contrario, el contenido del artículo 1315 del Código Civil dominicano -específicamente la parte final- es válidamente aplicable, y por ello, corresponde a la administración demostrar las investigaciones que recaba en su sistema sobre las que fundamenta sus decisiones, lo cual tampoco subvierte el principio de validez del acto administrativo.

37.Por todo lo antes expuesto, esta Tercera Sala advierte que el tribunal a quo motivó conforme a derecho su decisión cuando indicó en su motivación que correspondía a la administración depositar el expediente administrativo que demostrara las inconsistencias impositivas recabadas en su sistema.

38.En cuanto al argumento en el sentido que el juez a quo ordenó a la hoy recurrente -Dirección General de Impuestos Internos (DGII)- el depósito del expediente administrativo. Sobre lo antes mencionado, 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 a través del sistema de información cruzada de la administración tributaria.

39.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 se hayan depositado por ante la administración.

40.Es por lo anterior que, tal y como indicó el tribunal a quo, la administración debe aportar las informaciones que recaba en su sistema cuando la inconsistencia versa sobre informaciones reportadas por terceros, las cuales son canalizadas a través del sistema de información tributaria, el cual se encuentra bajo el resguardo de la hoy recurrente, resultando obvio que, conforme con el criterio de la carga dinámica de la prueba sea ésta última la única que está en condiciones de aportarla en términos puramente racionales.

41.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 a través del cruce de información de terceros. Debe entenderse que la administración debe aportar el correspondiente expediente administrativo o cualquier medio de prueba que le permita constatar al órgano jurisdiccional que sus hallazgos se encuentran conforme con la verdad material; lo que no sucedió en el caso concreto y que condujo al tribunal a quo a acoger el recurso contencioso tributario; la razones por las que procede desestimar el aspecto analizado.

42.Que en cuanto al derecho de reserva de la administración, el artículo 47 del Código Tributario dispone que Las declaraciones e informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros por cualquier medio, en principio tendrán carácter reservado y podrán ser utilizadas para los fines propios de dicha administración y en los casos que autorice la ley.

43.Dicho artículo 47 del Código Tributario no establece una facultad absoluta de la administración tributaria para reservar información suministrada por los contribuyentes, ya que el mismo texto establece varios límites, a saber: a) que la información sea utilizada para los fines propios de la administración. Lo cual quiere decir que todo lo que tenga que ver con el buen funcionamiento del sistema tributario, incluyendo la correcta determinación de las obligaciones tributarias derivadas del principio de legalidad, no puede ser desvirtuado por dicho deber de reserva. No importa aquí si quien determina el monto a pagar por concepto de tributos sea la administración o el Tribunal. b) Otro límite al deber de reserva sería cuando se convierta en un obstáculo para la transparencia del sistema tributario, transparencia que no se lograría si dicho deber de reserva promueve la distorsión del sistema mediante la imposición de obligaciones contrarias a las leyes. c) Cuando lo ordenen los órganos jurisdiccionales en los procesos sobre tributos. Debe entenderse que esta limitante también debe evitar, por un asunto atinente al derecho fundamental a la prueba, que la reserva de información altere las reglas sobre la carga de la prueba en los juicios en donde se determinen los tributos.

44.En vista de lo arriba dicho, debe entenderse que el deber de reserva contenido en el artículo 47 del Código Tributario establece que la administración tributaria no debe hacer un uso indebido de las informaciones que obtenga de los contribuyentes, afectando de modo injustificado la intimidad de estos o cualquier otro derecho o principio de rango constitucional. No obstante, esto no quiere decir que mediante dicho deber de reserva puedan alterarse las reglas generales sobre la carga probatoria, ya que esto implicaría una grave violación al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en su concreción del derecho a la defensa.

45.En la especie no existe principio constitucional (como sería por ejemplo la intimidad de terceros

contribuyentes) que justifique la vulneración a la tutela judicial efectiva en perjuicio de la hoy recurrente, mucho menos en el grado de afectación que se verifica en la especie y que pretende la Dirección General de Impuestos Internos (DGII). No se trata de alegar simplemente la reserva de información, sino que debió justificarse esta grave afectación a la tutela judicial efectiva del recurrente mediante la demostración material y argumentativa de que el suministro de la información de que se trate implica una más grave afectación a la intimidad o cualquier principio o derecho constitucional de terceros, lo cual no quedaría configurado con informaciones referentes a operaciones jurídicas sujetas al pago de tributos relacionadas con dichos terceros.

46.En ese tenor, resulta menester aclarar que, si bien el legislador ha reconocido el deber de reserva que tiene la administración frente a las informaciones recibidas por otros contribuyentes, lo cierto es que, en ningún caso puede el deber de reserva ser óbice para que la administración no motive y justique las circunstancias por las cuales esta procedió a establecer hechos generadores de tributos negados por el contribuyente, para luego proceder a requerir su cobro.

47.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 los vicios denunciados por la parte recurrente en los medios examinados, procediendo rechazar el presente recurso de casación.

48.De acuerdo con lo previsto por el artículo 60, párrafo V de la Ley núm. 1494-47 de 1947, aún vigente en este aspecto, en materia administrativa no ha lugar a la 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. 0030-1642-2021-SSEN-00318, de fecha 13 de agosto de 2021, dictada por la Cuarta Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones contencioso tributarias, cuyo dispositivo ha sido copiado en parte anterior del presente fallo.

Firmado: Manuel Alexis Read Ortiz, Manuel R. Herrera Carbuccia, Moisés A. Ferrer Landrón

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.