



SENTENCIA DEL 31 DE MARZO DE 2022, NÚM. SCJ-TS-22-0196

Sentencia impugnada: Quinta Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, del 17 de agosto de 2021.

Materia: Contencioso-Tributario.

Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

Abogados: Lic. PER1 y Licda. PER2

PER3

Abogados: Licda. PER4 y Lic. PER5

Juez PER6

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, PER7 Moisés A. Ferrer Landrón, PER8 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 marzo 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-00330, de fecha 17 de agosto de 2021, dictada por la Quinta Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones contencioso tributario, 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 la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, suscrito por los Lcdos. PER1 y PER2 dominicanos, titulares de las cédulas de identidad y electoral núms. CED1 y 001-1345020-9, 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 ADD2 Distrito Nacional, representada por su director general PER9 dominicano, provisto de la cédula de identidad y electoral núm. CED2 del mismo domicilio de su representada.

2.La defensa al recurso de casación fue presentada mediante memorial depositado en fecha 8 de noviembre de 2021, en el centro de servicio presencial de la Suprema Corte de Justicia y del Consejo del Poder Judicial, suscrito por los Lcdos. PER4 y PER5 dominicanos, tenedores de las cédulas de identidad y electoral núms. CED3 y CED4 con estudio profesional abierto en común en el despacho jurídico “Lettrada Legal Group”, ubicado en la ADD3 Santo ADD2 Distrito Nacional, actuando como abogados constituidos de PER10 dominicano, poseedor de la cédula de identidad y electoral núm. CED5 domiciliado y residente en la ADD4 Santo ADD2 Distrito Nacional.

3.Mediante dictamen de fecha 11 de enero de 2022, suscrito por el Lcdo. PER11 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 tributarias, en fecha 26 de enero de 2022, integrada por los magistrados, Manuel Alexis Read Ortiz, presidente, Moisés A. Ferrer Landrón y Rafael Vásquez Goico, jueces miembros, asistidos por la secretaria y el alguacil de estrado.

## II. Antecedentes

5.En fecha 8 de febrero de 2019, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), emitió la comunicación núm. SFE-núm. 1480404, mediante la cual informó a PER10 el inicio de la fiscalización de sus obligaciones tributarias respecto del Impuesto Sobre la Renta (ISR) del período fiscal 2017.

6.El día 12 de junio de 2019 <sup>PLA1</sup> Dirección General de Impuestos Internos (DGII) emitió la resolución de determinación núm. 1642275, mediante la cual notificó a PER10 los ingresos no declarados respecto al período fiscalizado, quien, no conforme, interpuso recurso de reconsideración, siendo rechazado mediante la resolución núm. RR-001985-2019, de fecha 5 de noviembre de 2020, interponiendo el hoy recurrido un recurso contencioso tributario, dictando la Quinta Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, la sentencia núm. 030-1643-2021-SSSEN-00330, de fecha 17 de agosto 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 depositado en fecha 11 de diciembre de 2020, por el señor PER10 contra la Resolución de Reconsideración núm. RR-001985-2019, dictada en fecha 05 de noviembre de 2020, por la

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), por cumplir con las leyes aplicables a la materia. SEGUNDO: ACOGE en cuanto al fondo el indicado recurso, en consecuencia, REVOCA la Resolución de Reconsideración núm. RR-001985-2019, dictada en fecha 05 de noviembre de 2020, 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 la comunicación de la presente sentencia a las partes líticas en el presente proceso, así como al PROCURADOR GENERAL ADMINISTRATIVO, a los fines procedentes. QUINTO: ORDENA que la presente Sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Superior Administrativo (sic).

### III. Medios de casación

7.La parte recurrente invoca en sustento de su recurso de casación los siguientes medios: “Primer medio: Desnaturalización de los hechos y errónea interpretación de la ley. Segundo medio: Violación al debido proceso y seguridad jurídica, por inversión del principio de la carga dinámica 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 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.

9.Para apuntalar su primer medio de casación, la parte recurrente alega en esencia, que el tribunal a quo incurrió en una desnaturalización de los hechos y errónea interpretación de la ley, puesto que demostró desconocimiento de las disposiciones legales aplicables a la determinación del Impuesto Sobre la Renta (ISR), puesto que imputó a la Administración Tributaria ausencia de motivación por no haber especificado la tasa efectiva de tributación aplicada a PER10 al momento de realizar la determinación del período fiscal 2017, ello sin detenerse a validar la veracidad de los argumentos presentados por el hoy recurrido, dando como bueno y válido que la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) aplicó una tasa efectiva de tributación superior a la que correspondía. Que del contenido de la resolución de reconsideración atacada se estableció un detalle orientado a explicar a la recurrente la forma en que se realizó el cálculo del Impuesto Sobre la Renta (ISR), en el que se tomó en cuenta el monto exento, por lo que no se incurrió en la referida resolución en una falta de motivación.

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

“ 24. El recurrente alega en su recurso, se violentó en su contra la tutela judicial efectiva, debido proceso y principios de seguridad jurídica y de confianza legítima, así como también a los artículos 12, 16 y anexo A2 de la Norma 04-2014, toda vez que la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), consideró ingresos del recurrente como salarios y que en consecuencia se aplicó una tasa mayor, lo que deviene en la

nulidad de dicha actuación 34. De acuerdo con lo anteriormente plasmado, este tribunal pudo constatar que si bien no se evidencia violación alguna al artículo 16 de la norma 07-2014, antes mencionada, ya que no existen constancia de transferencias inmobiliarias ni acciones en este caso, no menos cierto es, que tanto en la resolución de determinación como en la de reconsideración, no se establece la tasa aplicada para la valoración de la obligación tributaria, razón por la cual resulta imposible que este colegiado establezca opinión alguna en cuanto a ese tenor, entendiendo en ese sentido que la administración dejó un vacío que debe ser suplido y que ante esas circunstancias demuestra que se ha incurrido en violación a la tutela efectiva, debido proceso y a los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima, tal como alega el recurrente.” (sic).

11. Esta Tercera Sala advierte que, si bien la hoy recurrente alega una desnaturalización de los hechos y errónea interpretación de la Ley, del análisis de la sentencia impugnada no se verifica que el tribunal a quo haya incurrido en los vicios alegados, puesto que, respecto de la tasa efectiva de tributación de que se trata, dicho órgano jurisdiccional no realizó valoración o aplicación de norma alguna, limitándose a plantear que, en las resoluciones de determinación y reconsideración atacadas, no se estableció la tasa aplicada para la valoración de la obligación tributaria. De lo anterior se desprende que, como la “ratio decidendi” de la sentencia impugnada no se fundamenta en la aplicación de una norma tributaria, no pudieron los jueces del fondo incurrir en el vicio de la errónea y mala aplicación normativa alegada en este primer medio de casación, que por tal razón se rechaza.

12. Para apuntalar su segundo medio de casación, la parte recurrente alega en esencia, que el tribunal a quo incurrió en una violación al debido proceso y la seguridad jurídica por inversión del principio de la carga dinámica de la prueba, puesto que al haber reconocido la Suprema Corte de Justicia la presunción de validez del acto administrativo vigente en el artículo 10 de la Ley 107-13, advirtió que el hecho configurativo de la obligación tributaria debía ser valorado fuera de lo que representa esta presunción; que el derecho a la prueba posee jerarquía constitucional, por lo que integra el debido proceso constitucional.

13. Continúa alegando la parte recurrente que ha sido afectada por la admisión general y absolutista del tribunal a quo sobre el criterio de la carga dinámica de la prueba de forma parcializada y sin garantizar el debido proceso, no previendo los jueces del fondo si el hoy recurrido se encontraba o no en la disposición de probar las obligaciones u omisiones que sostenían el requerimiento del impuesto; que el tribunal a quo para llegar a la verdad material de los hechos debió adoptar medidas previo a asumir ese criterio desfavorable para la Administración Tributaria, puesto que se apartó de la jurisprudencia constante en relación con la prueba, en la que recaía sobre el contribuyente por efecto de la validez del acto administrativo, más aún, cuando tomó una decisión en la que acogió todas las pretensiones de la parte recurrente, sin analizar la disponibilidad de la Administración Tributaria de aportar lo necesario para su defensa, lo que vulneró su derecho de defensa.

14. Que si bien el principio de la carga dinámica de la prueba es neurálgico para la solución justa de la litis, resulta importante destacar que según las particularidades de cada caso el juez puede distribuir la carga de la prueba durante su práctica o en cualquier momento del proceso antes de fallar, exigiendo que se prueben los hechos a la parte que se encuentre en una situación favorable para aportar las pruebas; en ese sentido, si el juez no realiza una investigación previa para determinar sobre quién recae la carga de la prueba, la inversión de la carga de la prueba siempre recaerá sobre la Administración Tributaria, afectando de manera directa a esta, con un criterio que a la vez fue aplicado de forma extemporánea, antes de garantizar la tutela judicial efectiva de la Administración.

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

“ 50. Posición de la cual se encuentra enteramente conteste esta Sala, toda vez que, si bien la parte recurrida rechazó el recurso del recurrente, señor JPER10 en virtud de que supuestamente el mismo no cumplió con el deber formal de presentar de manera cabal los verdaderos resultados económicos de sus actividades comerciales en las declaraciones juradas correspondientes, lo cual pudo determinar la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) mediante el Sistema de Información Cruzada (SIC), debió suministrar el expediente administrativo contentivo de las documentaciones que corroboren su resolución, legitimando los tributos requeridos o sus comprobaciones al respecto, 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, razón por la cual amerita revocar la resolución impugnada en ese sentido. 51. En esta tesitura, este tribunal tiene a bien advertir, que si bien es cierto que se aprecian en la glosa procesal, sendas copias de cheques y balances de estado de cuentas emitidos por instituciones bancarias, depositadas tanto por el recurrente como por la propia administración, no menos cierto es que, éstos no contienen de manera expresa los conceptos por los cuales se realizaban las transacciones a favor del recurrente, sin que pueda confirmarse en consecuencia que las mismas contenían pagos en razón de salarios, motivo por el cual este colegiado entiende correspondía al fisco suministrar dicha información, a los fines de que el mismo pudiera de manera fehaciente corroborar sus aseveraciones. 52. Una vez determinado el tema de la prueba en materia tributaria, y rechazada la tesis de la Administración tributaria en el sentido de que es a la parte recurrente que le corresponde aportar los medios de pruebas para refutar las comprobaciones o irregularidades detectadas por la DGII; respecto al otro alegato de la misma de que el acto emitido por ella prevalece en virtud de la legitimidad que sobre el mismo se presume, es necesario establecer, que es bien sabido de la Presunción de validez que gozan los actos de la Administración Pública, protección conferida por el Derecho Administrativo, sin embargo, esta presunción se ve matizada por la razonabilidad, en procura de una administración justa 53. Por las consideraciones expuestas precedentemente, procede acoger el recurso contencioso tributario interpuesto por el señor JPER10 en contra de la Resolución de Reconsideración núm. RR-001985-2019, dictada en fecha 05 de noviembre de 2020, por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), tal y como se hará constar en la parte dispositiva de la presente sentencia” (sic).

16. De los alegatos y argumentos presentados por la parte recurrente en su segundo medio 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 verificar la vulneración al debido proceso administrativo por la inversión de la carga de la prueba.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. 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.

21. 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 realiza 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).

22. 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.

23. Sobre el alegato relacionado con la violación a la tutela judicial efectiva y al debido proceso, 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, que la Administración Tributaria debió aportar el expediente administrativo, máxime cuando las inconsistencias determinadas fueron producto del sistema de información cruzada.

24. En ese 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. En la especie, frente al hecho controvertido relacionado con el incumplimiento a un deber formal del contribuyente de presentar los verdaderos resultados económicos de sus actividades comerciales en las declaraciones correspondientes, recaía sobre la hoy recurrente la prueba de los hechos que configuraban su alegato, más aún si tal como establece la Administración Tributaria el hoy recurrido había presentado sus declaraciones juradas y había dejado de declarar ingresos que fueron determinados mediante el Sistema de Información Cruzada, por lo que procede rechazar este segundo medio de casación propuesto.

25.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.

26.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. 0030-1643-2021-SEN-00330, de fecha 17 de agosto 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: PER12 Alexis Read Ortiz, Manuel PER13 PER14 PER15 Moisés A. Ferrer Landrón,  
PER8 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