



SENTENCIA DEL 31 DE AGOSTO DE 2021, NÚM. 111

Sentencia impugnada:Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, del 28 de febrero de 2020.

Materia:Contencioso-Tributario.

Recurrente:Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

Abogados:Licdas. Davilania Eunice Quezada, Marcia B. Romero Encarnación, Paola Pichardo y Lic. Adonis L. Recio Pérez.

Recurrida:Parque Industrial Villa Mella, S.A. (Pivimesa).

Abogadas:Licdas. Kirsis Betzaida Marmolejos y Michelle Marmolejos.

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 R. Herrera Carbuccia, en funciones de presidente, Rafael Vásquez Goico y Nancy I. Salcedo Fernández, 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 2021, 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. 0030-04-2020-SSen-00063, de fecha 28 de febrero de 2020, dictada por la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones contencioso tributario, cuyo dispositivo figura copiado más adelante.

I. Trámites del recurso

El recurso de casación fue interpuesto mediante memorial depositado en fecha 25 de septiembre de 2020, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, suscrito por los Lcdos. Davilania Eunice Quezada, Marcia B. Romero Encarnación, Adonis L. Recio Pérez y Paola Pichardo, dominicanos, titulares de las cédulas de identidad y electoral núms. 001-1345020-9, 001-1647398-4, 402-2330575-2 y 010-0107335-0, con estudio profesional, abierto en común, en la consultoría jurídica de su representada, la 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 avenida México núm. 48, sector Gascue, Santo Domingo, Distrito Nacional, representada por su director general Luis Valdez Veras, dominicano, provisto de la cédula de identidad y electoral núm. 001-0310025-1, del mismo domicilio de su representada.

La defensa al recurso de casación fue presentada mediante memorial depositado en fecha 4 de noviembre de 2020, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, suscrito por las Lcdas. Kirsis Betzaida Marmolejos y Michelle Marmolejos, dominicanas, tenedoras de las cédulas de identidad y electoral núms. 001-1158228-4 y 402-2180068-9, con estudio profesional, abierto en común, en la calle Alberto Peguero núm. 121, ensanche Miraflores, Santo Domingo, Distrito Nacional, actuando como abogadas constituidas de la sociedad comercial Parque Industrial Villa Mella, SA. (Pivimesa), constituida de conformidad con las leyes de la República Dominicana, RNC 101-06357-2, con domicilio social en la avenida Sección Santa Cruz, zona industrial Isabela, municipio Santo Domingo Norte, provincia Santo Domingo, representada por su gerente general Virgilio E. Pérez Bernal, dominicano, portador de la cédula de identidad y electoral núm. 001-0102661-5, domiciliado y residente en Santo Domingo, Distrito Nacional.

Mediante dictamen de fecha 2 de febrero 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 tributario, en fecha 7 de abril de 2021, integrada por los magistrados, Manuel Alexis Read Ortiz, presidente, Rafael Vásquez Goico y Nancy I. Salcedo Fernández, jueces miembros, asistidos por la secretaria y el alguacil de estrado.

Los magistrados Manuel A. Read Ortiz y Anselmo A. Bello F., no firman la presente decisión, por haberse deliberado y fallado durante su período de vacaciones.

Esta sentencia ha sido adoptada a unanimidad y en estos casos el artículo 6 de la Ley núm. 25-91, de fecha 15 de octubre de 1991, Orgánica de la Suprema Corte de Justicia, permite que la Sala válidamente se integre con tres de sus miembros, quienes figuran firmando la presente decisión.

II. Antecedentes

Mediante resolución de determinación GFE-R. No. MNS-1311057711 A/A, de fecha 7 de noviembre 2013, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), notificó a la sociedad comercial Parque Industrial Villa Mella, SA. (Pivimesa), los resultados de los ajustes practicados a la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta (ISR) del período fiscal 2010; la cual, no conforme, solicitó su reconsideración, siendo rechazada mediante resolución núm. 835-2014, de fecha 30 de septiembre de 2014, contra la que interpuso recurso contencioso

tributario, dictando la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, la sentencia núm. 0030-04-2020-SSen-00063, de fecha 28 de febrero de 2020, objeto del presente recurso de casación y cuyo dispositivo textualmente dispone lo siguiente:

PRIMERO: Declara regular y válido, en cuanto a la forma, el recurso contencioso tributario incoado por la razón social PARQUE INDUSTRIAL VILLA MELLA, S.A., por cumplir con los requisitos necesarios y aplicables al efecto. SEGUNDO: ACOGE en cuanto al fondo el recurso, procediendo en consecuencia a REVOCAR la resolución de reconsideración núm. 835-2014, de fecha 30/09/2014, dictada por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), por los motivos expuestos en el cuerpo de la sentencia. TERCERO: Declara el presente proceso libre de costas. CUARTO: Ordena que la presente sentencia sea comunicada por secretaría a la parte recurrente, razón social PARQUE INDUSTRIAL VILLA MELLA, S.A., a la parte recurrida DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII) y a la PROCURADURÍA GENERAL ADMINISTRATIVA. QUINTO: Ordena que la presente sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Superior Administrativo (sic).

III. Medio de casación

La parte recurrente invoca en sustento de su recurso de casación el siguiente medio: “Único medio: Violación al debido proceso y derecho de defensa, al pretender la aplicación del principio de la carga dinámica de la prueba, derivada de una errónea interpretación del criterio adoptado por esta Suprema Corte de Justicia” (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 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.

Para apuntalar su único medio de casación propuesto, la parte recurrente alega, en esencia, que el tribunal a quo violentó el debido proceso y el derecho de defensa, al sostener la ejecución de la carga dinámica de la prueba, como se indica en el artículo 1315 del Código Civil, lo que significa que la carga de la prueba en el recurso estaba a cargo de la parte hoy recurrida, la cual planteó que la administración tributaria había determinado incorrectamente los impuestos requeridos en la resolución de reconsideración núm. 835-2014, de fecha 30 de septiembre de 2014, por lo que al indicar lo contrario se obvió que fue vulnerado el derecho de defensa de la administración tributaria, puesto que le correspondía al contribuyente demostrar la invalidez del acto administrativo, el cual se presume válido; en ese sentido, se presentó una distorsión del criterio de la carga dinámica de la prueba, puesto que el tribunal a quo, de manera retroactiva, colocó a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) en un estado de indefensión, puesto que cuando la administración produjo su escrito de defensa en fecha 11 de febrero de 2017, este criterio no existía, vulnerándose así la seguridad jurídica. De igual modo, la carga dinámica de la prueba, opera sin que se vulnere el derecho de igualdad, cuando se ordena sobre la base del cumplimiento del debido proceso y los plazos para que la parte a la que se impone pueda atender a la instrucción del juez apoderado del caso, lo que no ocurrió en la especie; en ese sentido, se

desprende que la decisión impugnada se sostiene en una errada aplicación del criterio de la carga de la dinámica de la prueba en materia tributaria, puesto que conlleva a un absolutismo no deseado, dependiendo de cada situación la solución de las problemáticas presentadas, por lo que siendo este proceso originado en la ganancia de capital determinada contra la sociedad comercial Parque Industrial Villa Mella, S.A., correspondía a esta rebatir el método empleado por la administración tributaria, bien sea por argumentos sólidos o pruebas pertinentes.

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

“ 12. Es un principio del derecho administrativo la presunción de validez de los actos administrativos, que es el resultado de la perfecta adecuación, sumisión y cumplimiento en la elaboración y expedición del acto administrativo a los requisitos y exigencias establecidos en las normas superiores. Esto debe significarnos que un acto administrativo es válido en la medida en que este se ajusta perfectamente a las exigencias del ordenamiento jurídico. 13. 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. 14. Este ha sido el criterio adoptado por la Suprema Corte de Justicia, a saber “La constitucionalización del derecho tributario supone la evaluación racional de la interpretación de las leyes, normas y reglamentos que tengan incidencia en la actividad de fiscalización del Estado, de manera que los derechos fundamentales de los contribuyentes tengan una protección especial otorgada por los órganos jurisdiccionales en ocasión del ejercicio del control de legalidad de los actos administrativos dictados por la administración tributaria. 15. Es oportuno precisar que la regla “Actor incumbit probatio” señalada en el artículo 1315 del Código Civil dominicano, conforme a la cual todo aquel que alegue un hecho un justicia debe probarlo, tiene una particular interpretación en aquellos casos en que la administración tributaria, en el uso de su facultad legal de determinación de oficio de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, señale que han existido incongruencias en las declaraciones que fueron oportunamente presentadas por el contribuyente, especie en la cual debe de imperar una necesaria inversión del fardo de la prueba a favor del contribuyente, por mandato del derecho fundamental a la buena administración, el cual tiene como uno de sus ejes fundamentales el denominado “Derecho a no presentar documentos que ya obren en poder de la Administración Pública” positivizado en el artículo 4, numeral 7 de la Ley núm. 107-13 sobre los Derechos de las Personas en sus Relaciones con la Administración y de Procedimiento Administrativo, y reconocido como un derecho fundamental por el Tribunal Constitucional de la República Dominicana. De manera que el fisco es quien se encuentra en mejor condición de probar tales incongruencias a 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 declaraciones juradas realizadas por el contribuyente se han de presumir de buena fe, correspondiendo en esos casos a la administración tributaria eliminar tal presunción por medio del aporte del correspondiente expediente administrativo o cualquier medio de prueba que permita constatar al órgano jurisdiccional que las declaraciones juradas fiscalizadas no responden a la verdad material. 15. La posición anterior no es extraña a la práctica de esta Tercera Sala, pues en reiteradas ocasiones ha señalado la envergadura que reviste el principio de la carga probatoria en sus Sentencias números 0028-20153 de fecha 17/7/2015; y 030-04-2018-SEEN-000564 de fecha 15/2/2018, razones por las que si la resolución de reconsideración núm. 835-2014, rechazó el recurso de la empresa PARQUE INDUSTRIAL VILLA MELLA, S.A. basado en las diferencias registradas en su Sistema de Información Cruzada, los contratos de ventas y otros documentos; 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 recurso” (sic).

Resulta necesario resaltar que en el único medio de casación propuesto se reprochan dos situaciones al fallo atacado en casación, a saber: a) que no es correcta la posición asumida por la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo cuando indicó que el principio de validez del acto administrativo establecido en el artículo 10 de la Ley núm. 107-13 no tiene como efecto que se alteren las reglas de la carga de la prueba establecidas en el artículo 1315 del Código Civil y las inferidas del análisis racional del caso que se le presente al juez; y b) que dicha Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo aplicó retroactivamente un criterio jurisprudencial a un caso nacido antes de la fecha de adopción de ese criterio por parte de la Suprema Corte de Justicia.

Dichos alegatos y argumentos deben contestarse de forma separada para su mejor entendimiento, desarrollando primeramente 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 culminar con la demostración 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 eso 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, independientemente del momento en que se adoptó el criterio en cuestión o el nacimiento del caso de que se trate.

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 y, en consecuencia, tiene la obligación de probarla en justicia, según los términos de dicho texto, no es el contribuyente, sino la administración, ya que el primero acude a los órganos jurisdiccionales para revocar una actuación de esta última, quien alega ser sujeto pasivo de una obligación tributaria negada por el referido contribuyente.

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 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 el contrario, la misma constituye una directriz no obligatoria para los referidos funcionarios judiciales, constituyendo únicamente una autoridad de facto o moral.

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 el mismo 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.

En el estado del ordenamiento jurídico dominicano actual, ningún tribunal está obligado a someterse a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia cuando esta, al actuar como Corte de Casación, realiza la interpretación de la ley aplicable al caso de que se trate, pues a ello se oponen: a) la regla establecida en el artículo 5 del Código Civil, que prohíbe a los jueces decidir por medio de disposición general y reglamentaria; b) la autoridad relativa de la cosa juzgada en una decisión; y c) el principio de independencia de los jueces previsto en el artículo 151 de la Constitución de la República.

La Ley núm. 821, 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 al 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 el año 1908 en la actividad jurisdiccional dominicana. Claro, todo sin deseñar 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 situación.

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 se 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 alegato contenido en el aspecto del 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 los vicios denunciados 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. 0030-04-2020-SSEN-00063, de fecha 28 de febrero de 2020, dictada por la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones contencioso tributario, cuyo dispositivo ha sido copiado en parte anterior del presente fallo.

Firmado: Manuel R. Herrera Carbuccia, Rafael Vásquez Goico y Nancy I. Salcedo Fernández.

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