



SENTENCIA DEL 25 DE FEBRERO DE 2022, NÚM. SCJ-TS-22-0043

Sentencia impugnada:Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo, del 14 de agosto de 2020.

Materia:Contencioso-Tributario.

Recurrente:Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

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

Recurrido:Dupuy Barceló, S. R. L.

Abogados:Lic. Enmanuel Montás Santana y Licda. Yanna Montás Santana.

Juez ponente:Mag. Rafael Vásquez Goico.

Decisión: Rechaza

EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA

La Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, actuando como corte de casación, competente para conocer las materias de tierras, laboral, Contencioso-Administrativo y Contencioso-Tributario, regularmente constituida por los magistrados Manuel Alexis Read Ortiz, presidente, Manuel R. Herrera Carbuccia, Moisés A. Ferrer Landrón, Anselmo Alejandro Bello F., Rafael Vásquez Goico, jueces miembros, asistidos por la secretaria de la Sala, en la sede de la Suprema Corte de Justicia, ubicada en Santo Domingo de Guzmán, Distrito Nacional, en fecha 25 de febrero de 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. 0030-03-2020-SSen-00216, de fecha 14 de agosto de 2020, dictada por la Segunda 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 27 de noviembre de 2020, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, suscrito por los Lcdos. Davilania Quezada Arias y Arturo Figueroa Camarena, dominicanos, titulares de las cédulas de identidad y electoral núms. 001-1345020-9 y 001-1761665-6, 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 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 29 de enero de 2021, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, suscrito por los Lcdos. Enmanuel Montás Santana y Yanna Montás Santana, tenedores de las cédulas de identidad y electoral núms. 001-1279442-5 y 224-006543-1, con estudio profesional, abierto en común, en la oficina de abogados “MS”, ubicada en la avenida 27 de Febrero núm. 495, torre Fórum, oficina 4-A, Santo Domingo, Distrito Nacional, actuando como abogados constituidos de la sociedad comercial Dupuy Barceló, SRL., incorpora de conformidad con las leyes de la República Dominicana, RNC 130-19214-6, con domicilio en la avenida Ulises Heureaux núm. 20, municipio Santo Domingo Este, provincia Santo Domingo, entidad que se encuentra representada por José Antonio Barceló Larroca, actuando en calidad de recurrido en el presente recurso de casación y Robert Alexander Dupuy Barceló y Michael W. Dupuy Barceló, dominicanos, portadores de las cédulas de identidad y electoral núm. 001-01022181-4, 001-1421547-8 y 001-1211656-1, del mismo domicilio de la sociedad comercial anteriormente descrita.

Mediante dictamen de fecha 3 de agosto de 2021, suscrito por el Lcdo. Edwin Acosta Suárez, la Procuraduría General de la República estableció que procede acoger el presente recurso de casación.

La audiencia fue celebrada por esta Tercera Sala, en atribuciones contencioso tributarias en fecha 1 de septiembre de 2021, integrada por los magistrados Anselmo Alejandro Bello F., juez que preside, Rafael Vásquez Goico y Nancy I. Salcedo Fernandez, jueces miembros, asistidos por la secretaria y el alguacil de estrado.

II. Antecedentes

Mediante providencia núm. 520/2019, de fecha 4 de abril de 2019, el ejecutor tributario de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), ordenó trabar medidas conservatorias sobre los bienes muebles e inmuebles propiedad de la sociedad comercial Dupuy Barceló, SRL. y los señores José Antonio Barceló Larroca, Robert Alexander Dupuy Barceló y Michael W. Dupuy Barceló, en calidad de responsables solidarios, por no haber obtemperado al pago de sus obligaciones tributarias, más los recargos e intereses; quienes, no conformes con esa providencia, interpusieron recurso Contencioso-Tributario, dictando la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones Contencioso-Tributario, la sentencia núm. 0030-03-2020-SS-00216, de fecha 14 de agosto de 2020, objeto del presente recurso de casación y que textualmente dispone lo siguiente:

PRIMERO: Declara regular y válido, en cuanto a la forma, el recurso Contencioso-Tributario incoado por la razón social DUPUY BARCELÓ S.R.L., y los señores JOSÉ ANTONIO BARCELÓ LARROCA, ROBERT ALEXANDER DUPUY BARCELÓ y MICHAEL W. DUPUY BARCELÓ, en contra de la Resolución núm. 520/2019, de fecha 04/04/2019, emitida por el Ejecutor Administrativo-Tributario de la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), sobre Providencia que ordena Medidas Conservatorias, por cumplir con los requisitos necesarios y aplicables al efecto. SEGUNDO: ACOGE en cuanto al fondo el indicado recurso, en consecuencia, REVOCA la Resolución núm. 520/2019, de fecha 04/04/2019, emitida por el Ejecutor Administrativo-Tributario de la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), sobre Providencia que Ordena Medidas Conservatorias, 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 secretaria a las partes envueltas en el presente proceso, así como a la PROCURADURIA GENERAL ADMINISTRATIVA (PGA). QUINTO: Ordena que la presente sentencia sea publicada en el Boletín Tribunal Superior Administrativo” (sic).

III. Medios de casación

La parte recurrente invoca en sustento de su recurso de casación los siguientes medios: “Primer medio: Contradicción de motivos e incorrecta aplicación del derecho. Interpretación sobre la Responsabilidad Solidaria de los recurridos. Segundo medio: Violación al debido proceso y seguridad jurídica, por ejecución extemporánea del principio de la carga dinámica de la prueba” (sic).

IV. Considerandos de la Tercera Sala, después de deliberar

Juez ponente: Rafael Vásquez Goico

De conformidad con lo que establece la Constitución de la República, el artículo 9 de la Ley núm. 156-97, de fecha 10 de julio de 1997, que modificó la Ley núm. 25-91, de fecha 15 de octubre de 1991, Orgánica de la Suprema Corte de Justicia y el artículo 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 primer medio de casación, la parte recurrente expone violaciones distintas en su configuración y solución, razón por la cual será examinado por aspectos para mantener la coherencia de la sentencia. En ese sentido, en el primer aspecto del primer medio, la parte recurrente alega, en esencia, que el tribunal a quo incurrió en una contradicción de motivos e incorrecta y errónea aplicación de las disposiciones de la ley tributaria ya que en virtud de las disposiciones del artículo 81 del Código Tributario el fisco puede trabar medidas conservatorias cuando se observe tan solo la presunción de riesgo en la percepción del crédito tributario; que dichas medidas se traban contra el contribuyente principal y accesoriamente contra el “responsable” de conformidad con las disposiciones del artículo 6 del código tributario.

Continúa alegando la parte recurrente que el tribunal a quo incurre en una profunda desnaturalización del espíritu de la norma tributaria cuando indica que existió una violación al debido proceso en relación con los responsables solidarios del crédito, por éstos últimos no haber sido citados, obviando el contenido del artículo 11 del Código Tributario.

Asimismo, la parte recurrente alega que en aquellos casos en que acreedor persigue al deudor principal contra quien intenta el cobro y resulta infructuosa su gestión, la ley permite en virtud de la solidaridad expresa que reviste al deudor, que el acreedor intente medidas conservatorias y ejecutorias contra de aquel que ha comprometido su responsabilidad patrimonial o en virtud de un acto privado, o por disposición de la ley como ocurre con los señores José Barceló Larroca, Robert Alexander Dupuy Barceló y Michael Dupuy Barceló, de manera que la responsabilidad solidaria -argumento principal del tribunal a quo para revocar la solicitud- en ningún momento fue un hecho controvertido.

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

“EN LO ATINENTE A LOS SEÑORES JOSÉ ANTONIO BARCELÓ LARROCA, ROBERT ALEXANDER DUPUY BARCELÓ y MICHAEL W, DUPUY BARCELÓ. 17. Afirman los citados señores, que la administración tributaria de forma sorpresiva trabó medidas conservatorias en perjuicio de los mismos, sin ser puestos en conocimiento de las actuaciones previas, atentando de esa manera con el debido proceso, por estos no haber podido presentar alegatos en sede administrativa; este Tribunal, luego de apreciar las pruebas que reposan en la glosa procesal, ha observado que la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) previo a proceder a atribuirle a los alegados responsables solidarios la obligación tributaria de la sociedad de comercio que gerencian, debió por mandato legal y constitucional cumplir con el debido proceso; en el caso que nos ocupa, los referidos señores han sido denominados por la DGII, responsables solidarios de la razón social DUPUY BARCELÓ, S.R. L., por primera vez en la Resolución hoy impugnada, es decir, que es en ese momento que parte recurrida, en las actuaciones hechas respecto de las Determinaciones realizadas a la empresa DUPUY BARCELÓ, S. R. L., denomina y señala a los señores JOSÉ ANTONIO BARCELÓ LARROCA, ROBERT ALEXANDER DUPUY BARCELÓ y MICHAEL W. DUPUY BARCELÓ como responsables solidarios, y a consecuencia de ello, trabaron sendos embargos conservatorios en sus cuentas bancarias, requiriéndole el pago de las obligaciones tributarias contraídas por la indicada empresa, así se verifica del examen de las documentaciones que reposan en el expedientes, entre estas, las Resoluciones de Reconsideración Núms. RR-000287-2019, RR-000288-2019, RR-000289-2019 y RR-000290-2019, que sirven de base a la Resolución 520/2019, observando esta Segunda Sala, que en el proceso de fiscalización y determinación que inició la administración tributaria en contra de la empresa DUPUY BARCELÓ, S. R. L., los indicados señores no fueron puestos en causa, ni formaron parte de proceso alguno, contrario a las actuaciones administrativas, que en principio se aprecian, hechas por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) en contra de la sociedad comercial DUPUY BARCELÓ, S. R. L. 18. Que la recurrida no demostró que dio cabal cumplimiento al debido proceso consagrado en nuestra Constitución en el artículo 69, donde se les permitiera a los señores JOSÉ ANTONIO BARCELÓ LARROCA, ROBERT ALEXANDER DUPUY BARCELÓ y MICHAEL W. DUPUY BARCELÓ, ser oídos, defenderse en relación a la indicada responsabilidad solidaria que le imputa la administración, esto así, porque no consta en el expediente pruebas que demuestren que haya ocurrido, para declarar la vinculación y solidaridad de estos con la empresa DUPUY BARCELÓ, S. R. L., constituyendo de esa manera, un hecho sorpresivo y en tanto violatorio al derecho de defensa de los mismos, ser perjudicados con los embargos trabados sobre sus cuentas bancarias, que de modo alguno puede la DGII escudarse en el Deber de Reserva y el Derecho a la Intimidad y el Honor Personal, cuando estos vulneren el sagrado derecho constitucional a la defensa de los afectados, y mucho menos fundamentarse del supuesto contenido del artículo 80 del Código Tributario, ya que el mismo fue derogado por la Ley 227-06 de Autonomía de la DGII. 21. Los criterios esbozados en la señalada jurisprudencia, son compartidos de forma total por esta Segunda Sala, máxime que la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) en el caso que nos ocupa no ha

depositado documentación alguna, que meridianamente pruebe los alegatos que han presentado tanto en la resolución, objeto de este recurso, como en su escrito de defensa depositado en fecha 31/05/2019, donde arguyó que respecto a los responsables solidariamente, les notificó el inicio de la fiscalización examinada. mediante oficio SFE 849020 del 15/01/2018; tampoco demostró la parte recurrida que se llevara el debido proceso, cuestión que no pudo ser constatada en la glosa procesal del presente expediente, por lo que procede acoger en cuanto a los señores JOSÉ ANTONIO BARCELÓ LADOGA. ROBERT ALEXANDER DUPUY BARCELÓ y MICHAEL W. DUPUY BARCELÓ el recurso que nos ocupa” (sic).

La sentencia impugnada surge a consecuencia de un recurso contencioso-tributario en contra de una medida conservatoria tomada por la administración tributaria al tenor del artículo 81 del Código Tributario, permitida expresamente por el artículo 90 de dicho instrumento legal del modo siguiente: “En contra de la Resolución que ordena medidas conservatorias procederá el Recurso Contencioso-Tributario por ante el Tribunal Contencioso-Tributario.”

Dicha decisión revoca la Resolución que ordenó medidas conservatorias contra las partes hoy recurridas, diferenciando su motivación entre la empresa Dupuy Barceló S.R.L y las personas físicas de José Antonio Barceló Larroca, Robert Alexander Dupuy Barceló y Michael W. Dupuy Barceló, estos últimos sobre quienes argumenta la Administración Tributaria solidaridad con respecto de las obligaciones tributarias debidas por la empresa Dupuy Barceló, SRL.

Con respecto de las personas físicas mencionadas en el numeral anterior, los jueces del fondo consideraron que procedía revocar la indicada resolución sobre la base de que, si la Administración Tributaria pretendía la solidaridad de dichas personas con respecto de las obligaciones tributarias de la empresa con la cual tienen algún tipo de relación, debieron garantizar a estas su sagrado derecho de defensa previo al dictado de la Resolución que ordenó la medida en su contra, permitiendo la realización de observaciones y reparos en relación con la pretendida solidaridad mencionada (derecho a la defensa), todo como salvaguarda del derecho al debido proceso establecido en el artículo 69 de la Constitución vigente.

Con respecto de la empresa Dupuy Barceló, el tribunal a quo revocó la medida ordenada sobre la base de no se estableció la condición relativa al riesgo en el cobro del crédito tributario de que se trataba, la cual es indispensable para ordenar una resolución contentiva de medidas conservatorias.

A manera de presupuesto dogmático de esta decisión, deben apuntarse algunas cuestiones generales sobre las medidas conservatorias tributarias que servirán, en adición a otra motivación específica, como base y fundamento de la presente decisión.

Las medidas conservatorias previstas como facultad de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) por el artículo 81 del Código Tributario, son, como su nombre lo indica, “conservatorias” en el sentido de que ellas persiguen la “conservación” o la posibilidad de cobrar un crédito por parte de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), evitando ciertos riesgos y situaciones que hagan imposible dicho cobro. Adicionalmente también debe decirse que esta función conservatoria de la medida implica, por el objeto que ella persigue conforme con su propia naturaleza, una finalidad netamente cautelar.

En efecto, todo instituto cautelar no es un fin en sí mismo, sino que su propósito es garantizar la efectividad de otro proceso, que se denomina principal, evitando que este último carezca de objeto al momento en que no

pueda ejecutarse materialmente lo que se decida en él, que para el caso que nos ocupa es la percepción en dinero, por parte de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), del monto de lo debido por concepto de tributos. En este caso se aprecia la función cautelar que cumplen las medidas conservatorias previstas en el artículo 81 del Código Tributario, ya que dicho texto tiene como intención evitar que al momento en que se determine definitivamente el monto de la deuda tributaria mediante el procedimiento correspondiente, dicha decisión pueda ser ejecutada. Se advierte entonces, que mediante la cautela prevista por el artículo 81 del Código Tributario se habrá evitado la desaparición de los bienes del deudor sobre los cuales se harán efectivos los créditos correspondientes.

En ese sentido y como “óbiter dicta” de este fallo, debe entenderse que la resolución que se adopte con fines cautelares, tal y como sucede con las medidas conservatorias tomadas por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), no son sanciones, por lo que la posibilidad de su operatividad no se rige por el principio de reserva de ley, sino que impera la verificación, por parte del órgano que las adopte, de su “idoneidad” para garantizar la eficacia en la ejecución del resultado de lo principal, es decir, del proceso en el que se determine de manera definitiva el monto a que asciende la deuda tributaria.

La razón de lo anterior consiste en que el artículo 81 del Código Tributario debe interpretarse sistemáticamente junto al artículo 25 de la ley 107-13, cuya parte general establece la facultad de la administración, en los casos establecidos por las leyes, de dictar las medidas las “provisionales” que estime pertinentes para asegurar la eficacia de la Resolución que, en el caso, ponga fin al procedimiento. Se advierte así que el artículo 81 del Código Tributario es una disposición legal que regula de manera expresa y especial el accionar específico de la administración tributaria, otorgándole facultades netamente cautelares en coherencia con el citado artículo 25 de la ley 107-13. De igual manera, los artículos 88 del Código Tributario y 25 de la ley 107-13 establecen la facultad expresa del órgano administrativo apoderado para adoptar las medidas cautelares idóneas que se requieran para “asegurar la eficacia de la resolución que, en su caso, ponga fin al procedimiento”.

La función cautelar sería defectuosa, poco efectiva y contraria al Derecho a la Tutela Judicial Efectiva, si el órgano con esas facultades no pudiera adoptar las medidas necesarias para garantizar el objeto del proceso principal mediante la protección de la eficacia real de la decisión que finalmente se adopte. Es que, por un asunto de adaptación fáctica y jurídica de la cautela con la naturaleza específica y concreta del proceso principal que se desea garantizar con la ella, así como por la imposibilidad de que la ley prevea todas las medidas para garantizar todos los procesos que se presenten en la práctica, se ha permitido que los órganos cautelares puedan determinar o elegir la medida idónea para cumplir con su función. Esto último no es arbitrario, sino que obedece al hecho de que la tutela cautelar deriva necesariamente del Derecho Fundamental a una tutela judicial efectiva previsto en el artículo 69 de nuestra Carta Magna, pues en la práctica la cautela es un importante mecanismo para garantizar dicho derecho fundamental con respecto al proceso principal del cual es su instrumento, ya que elude la ineficacia en la ejecución de su fallo, evitando que pierda el objeto de los derechos y la materia sobre el cual versa. Esta doctrina del “numerus apertus” (listado abierto) que es como se la conoce en la tradición jurídica administrativista, es la adoptada, salvando las distancias, para la cautela ordenada judicialmente por el artículo 7 de la ley 13-07.

Lo dicho en relación con la naturaleza cautelar de este instituto de las medidas conservatorias del derecho tributario, no es un desconocimiento del precedente marcado por la TC/830/18, sino que dichos razonamientos derivan de la facultad que tiene esta Corte de Casación de incluir en su motivación argumentos y situaciones que no se relacionan con la decisión que se adopta, es decir, para emitir razonamientos no decisorios. Los

mismos se realizan a manera de óbiter dicta debido a la potestad que tiene la Corte de Casación para motivar de esa manera, siempre en aras de realizar la doble función que le asigna el derecho: a) cumplir con su función jurisdiccional, decidiendo de los asuntos de los cuales resulte apoderada; y b) observar su función jurisprudencial derivada del artículo 2 de la ley de Casación, lo cual le obliga a un diálogo abierto con la comunidad en la que han de operar sus fallos, entre la que se incluye el Tribunal Constitucional, todo en aras de una eficiente acción comunicativa en torno a sus criterios de interpretación de la ley, función que es exclusiva de la Suprema Corte de Justicia al tenor del artículo 154.2 de la Constitución.

Con relación al alegato de la parte recurrente, en el sentido de que la falta de citación a las personas físicas de José Antonio Barceló Larroca, Robert Alexander Dupuy Barceló y Michael W. Dupuy Barceló, sobre quienes argumenta la Administración Tributaria solidaridad con respecto a las obligaciones tributarias debidas por la empresa Dupuy Barceló, SRL, del análisis de la sentencia impugnada, se advierte, que los jueces del fondo llegaron a la conclusión de que, si bien la parte hoy recurrente notificó mediante comunicación SFE No. 849020, de fecha 15 de enero de 2018, a la entidad Dupuy Barceló el inicio de la fiscalización a las declaraciones del ISR, ITBIS e ISC de los ejercicios fiscales abril 2014 a marzo 2015, lo cierto es que los jueces determinaron que la parte hoy recurrente violentó el debido proceso y el derecho de defensa de los hoy co-recorridos José Antonio Barceló Larroca, Robert Alexander Dupuy Barceló y Michael W. Dupuy Barceló, ya que no fueron puestos en causa ni informados del proceso de fiscalización y determinación del cual resultaron solidariamente responsablemente de la deuda tributaria de la entidad DUPUY BARCELÓ, S. R. L. En efecto, el tribunal a quo estableció que no reposaba prueba en el expediente que demostrara que la parte hoy recurrente haya cumplido con las disposiciones del artículo 69 de la Constitución.

Conforme con la naturaleza jurídica de las medidas conservatorias más arriba indicada en esta misma decisión, se advierte que tienen como propósito evitar el riesgo que implica la posible desaparición de los bienes del contribuyente-deudor para el cobro efectivo de la deuda tributaria, la cual podría ocurrir durante el transcurso del proceso de determinación de su monto por parte de los órganos correspondientes encargados de dicha tarea.

Dicho propósito tiene como resultado que, para la eficacia de las medidas conservatorias previstas en el artículo 81 del Código Tributario, tiene especial significado la sorpresa que ella implique para el afectado, ya que un conocimiento previo por parte de este último de su futura adopción y ejecución podría concretizar el riesgo que ella intenta paliar, el cual, tal y como se lleva dicho, no es más que evitar la posible desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivos dichos créditos. Es decir, la finalidad esencial de una medida conservatoria se vería frustrada en caso de que se avise previamente al afectado de su otorgamiento y ejecución.

Es por ello que el artículo 85 del Código Tributario establece que el Ejecutor Administrativo, funcionario competente para decretar la Resolución que ordena las medidas conservatorias tributarias, deberá, previo a su adopción o rechazo, “considerar las circunstancias del caso sin dar conocimiento al interesado”. Dicha situación es ratificada por el Derecho Procesal Civil, el cual se aplica de manera supletoria a la materia tributaria en vista de las disposiciones del párrafo III del artículo 3 del Código Tributario. En efecto, el artículo 48 del Código de Procedimiento Civil no exige la citación previa del afectado de una medida conservatoria que haya de ordenarse antes de la demanda para la garantía de los créditos que parezcan justificados en principio, en caso de urgencia y cuyo cobro parezca estar en peligro.

Esta situación relacionada con la función y efectividad de las medidas conservatorias tributarias no implica ningún estado de indefensión para el afectado que no haya sido citado previo a su adopción, sino que con ellas

misma se intentar garantizar situaciones jurídicas constitucionales de muy hondo calado, como serían: a) el Derecho Fundamental a una Tutela Judicial Efectiva establecido en el artículo 69 de la Constitución, que le corresponde al Estado para la recaudación y cobro de los tributos, ya que la desaparición de los bienes del deudor afecta la percepción efectiva de lo adeudado al fisco, aspecto éste (ejecución de las decisiones) que sin duda alguna forma parte del citado derecho fundamental; y b) la función e importancia de la percepción de los tributos por parte del Estado queda consagrada por el deber de tributar previsto por el artículo 75.6 de la Constitución, texto que establece que con los Tributos se financia el gasto e inversión públicas, de lo cual depende en gran medida el funcionamiento del aparato estatal, tal y como lo conocemos hoy en día.

En adición a lo anterior debe apuntarse que los afectados por las medidas provisionales tributarias pueden interponer recurso Contencioso-Tributario en su contra por ante el Tribunal Superior Administrativo, todo de conformidad con el artículo 90 del Código Tributario, así como acudir a las medidas cautelares para la suspensión de sus efectos al tenor del artículo 7 de la Ley núm. 13-07, lo cual configura el estado de indefensión alegado. Esta situación tiene su contrapartida en el derecho común en las disposiciones del artículo 50 del Código de Procedimiento Civil, que permite al afectado de una medida conservatoria acudir al juez de los referimientos para su levantamiento.

No obstante lo anterior, este yerro obvio de la sentencia impugnada al momento de exigir una citación previa a la adopción de las medidas conservatorias tributarias prevista en el artículo 81 del Código de Trabajo no debe provocar su casación, ya que dicha decisión aplicó este erróneo criterio en relación con personas físicas con respecto a las que se pretende solidaridad de obligaciones tributarias debidas por la empresa a la cual estaban supuestamente vinculadas. Es decir, la administración alega que estas personas son solidarias con respecto del sujeto pasivo de la obligación tributaria, que es este caso es la empresa Dupuy Barceló. De esto se desprende que la medida conservatoria que se ha ordenado en su contra depende necesaria y lógicamente de la validez de la medida en cuanto al sujeto pasivo de la obligación (empresa Dupuy Barceló) que haya sido constatada por los órganos judiciales de fondo, situación que será examinada más adelante en esta misma decisión.

Esta situación deriva de un criterio dogmático inveterado en materia de casación, en el sentido de que una errónea motivación del fallo impugnado no debe provocar su anulación si la mala aplicación de la ley no tiene como efecto dispensar un incorrecto dispositivo a la decisión de que se trate, que es lo que sucede en la especie. Todo en aras de no vulnerar el derecho a una tutela judicial sin dilaciones indebidas.

Para apuntalar el segundo aspecto del primer medio de casación, la parte recurrente alega, en esencia, que cuando la administración ordena trabar medidas conservatorias es porque ha entendido que el cobro corre un riesgo conforme con las disposiciones de los artículos 81 al 89 del Código Tributario; que al ordenar medidas conservatorias en contra de los bienes de la parte hoy recurrida lo que se persigue es evitar una desaparición de los bienes sobre los cuales puede hacerse efectivo el crédito adeudado por la sociedad Dupuy Barceló, S. R. L.

Continúa alegando la parte hoy recurrente, que el tribunal a quo omitió estatuir sobre la clara percepción del riesgo en el presente caso, ya que en la decisión impugnada se habla de millones de pesos en varios tributos dejados de pagar en perjuicio del fisco, de manera que es evidente que el comportamiento tributario de los hoy recurridos es de alto riesgo, por lo que el tribunal a quo yerra en una incorrecta apreciación de las disposiciones del artículo 81 y siguiente del Código Tributario, puesto que en nuestros registros el contribuyente Dupuy Barceló, S. R. L., figura clasificado como de alto riesgo, lo cual nada tiene que ver con el tamaño de la empresa ni el número de empleados que tenga, sino con el buen comportamiento del contribuyente.

Que durante el proceso llevado a cabo por ante el tribunal a quo, quedó demostrada la existencia de un riesgo inminente y que podían ser distraídos los bienes del deudor, por lo que recordamos que el umbral del riesgo solo exige una presunción suficiente de su distracción, el cual quedó más que demostrado por el inadecuado e irresponsable comportamiento de los hoy recurridos; que el análisis de la existencia del riesgo no debe limitarse a si el hoy recurrido posee o no capacidad de pago o estabilidad económica, sino que es necesaria la voluntad de pago que tenga el contribuyente.

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

“EN CUANTO A LA RAZÓN SOCIAL DUPUY BARCELÓ, S. R. L. Respecto al medio planteado sobre errónea aplicación de la ley 23. Esta Segunda Sala ha verificado que la administración tributaria argumenta en la Resolución atacada, que el hecho de que el contribuyente esté en mora fundamenta el riesgo para la percepción del pago de la obligación tributaria, sumado a que, afirma la recurrida que, la razón social DUPUY BARCELÓ. S.R.L., en reiteradas ocasiones manifestó que no pretendía realizar el pago del monto determinado por la DGII, limitándose a ofrecer propuestas de pago que no alcanzan ni siquiera el monto del impuesto adeudado. ...26. Por todo lo anterior y en atención a las disposiciones del artículo 81 y siguientes del Código Tributario se desprende, que, en la especie, correspondía a la recurrida demostrar ante este Tribunal que ciertamente existe un riesgo en el cobro del crédito tributario, y que se encuentre fundamentado en motivos suficientes que hagan entrever la posibilidad de desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivo dicho crédito. Asimismo, se ha verificado que la empresa hoy recurrente es una sociedad comercial que pertenece a un conjunto económico sostenible en el mercado de rones del país, lo que ha llevado que la misma administración la califique como Gran Contribuyente”, tal y como se refleja en la documentación aportada por la parte recurrente, por lo que, esta Sala ha apreciado que la Dirección General de Impuestos Internos no demostró ni fundamentó el riesgo en la percepción del cobro del crédito; al contrario, se observa que dicha empresa constituye una gran fuente generadora de empleados, toda vez que de las pruebas depositadas se vislumbra el pago de una nómina de personal fijo de 244 empleados, lo que se traduce en un gran aporte positivo en las circunstancias económicas y sociales actuales que atraviesa nuestro país. 27. Por las consideraciones expuestas precedentemente, procede acoger el recurso Contencioso-Tributario interpuesto por la razón social DUPUY BARCELÓ S.R.L., en contra de la Resolución núm. 520/2019, de fecha 04/04/2019, emitida por el Ejecutor Administrativo-Tributario de la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), sobre Providencia que ordena Medidas Conservatorias, tal y como se hará constar en la parte dispositiva de la presente sentencia” (sic).

El citado artículo 81 del Código Tributario establece una única condición necesaria para el otorgamiento de una medida conservatoria (cautelar): la existencia de un riesgo para la percepción de los créditos tributarios como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivos dichos créditos.

La existencia del riesgo debe ser comprobada por la administración previo a la adopción de la medida conservatoria en cuestión, debiendo incluir las situaciones fácticas y jurídicas que lo conforman, a título de motivación, en la resolución correspondiente. Todo de conformidad con los artículos 69.10 de la Constitución, que dispone la aplicación del derecho fundamental al debido proceso previo al dictado de toda actuación administrativa; 4.1 de la Ley núm. 107-13, que establece el derecho de los administrados a la motivación de las actuaciones administrativas; y el párrafo I del artículo 14 de la misma ley, que considera anulables los actos administrativos que carezcan de motivaciones en el ejercicio de potestades regladas, tal y como acontece en la

especie, ya que la existencia de un riesgo es un requisito legal previsto en el citado artículo 81 del Código Tributario como condición para la adopción de las medidas conservatorias tributarias.

Los textos antes citados de la Ley núm. 107-13 rigen a la administración tributaria en el entendido que dicha legislación aplica a los entes autónomos como es la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), todo de conformidad con su artículo 2.

Como consecuencia de lo anterior, el control necesario que debe hacer el Tribunal Superior Administrativo sobre una medida conservatoria es determinar si real y efectivamente existe la posibilidad de la desaparición de los bienes (insolvencia) del deudor tributario que a título de motivación debió incluirse en la Resolución mediante la que se adoptó la medida conservatoria en cuestión. Este control se califica como necesario, ya que si falta la medida carece de base legal, aunque el crédito tributario que la fundamenta parezca justificado en principio.

Del análisis de la sentencia impugnada, se advierte, que el tribunal a quo, ejerciendo el amplio poder de apreciación de que está investido en esta materia, que lo faculta para valorar los medios de pruebas y decidir de acuerdo con la credibilidad que le merezcan, siempre que establezca las razones que respalden su decisión, llegó a la conclusión, sin advertirse desnaturalización alguna, que, si bien la parte hoy recurrente argumentó que existía un riesgo para la percepción del crédito tributario puesto que los hoy recurridos se encontraban en mora y que se limitaron “a ofrecer propuesta de pago que no alcanzan ni siquiera el monto del impuesto adeudado”, los jueces del fondo determinaron que la parte recurrente no había demostrado “que ciertamente existe un riesgo en el cobro del crédito tributario que se encuentre fundamentado en motivos suficientes que hagan entrever la posibilidad de desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivo dicho crédito”.

En efecto, se advierte que los jueces del fondo indicaron que el riesgo para la percepción del crédito tributario no había sido demostrado por la parte hoy recurrente para la interposición de las medidas conservatorias conforme con las disposiciones del artículo 82 del Código Tributario.

Que, si bien el legislador ha reconocido que la administración tributaria puede trabar medidas conservatorias sobre los bienes del deudor -contribuyente- sin que esté provista de un título ejecutorio; sin embargo, para ello se requiere, no obstante, la existencia de un riesgo para su adopción.

Ciertamente, el código tributario dispone que para la procedencia de las medidas conservatorias estas deberán estar fundamentadas en la existencia del riesgo. Sin embargo, dicha norma no establece qué debe entenderse por riesgo. De ahí que, acudiendo al derecho común supletorio en esta materia en virtud de las disposiciones del artículo 3 párrafo III de la Ley núm. 11-92, se advierte que el artículo 48 del Código de Procedimiento Civil dispone que: “En caso de urgencia, y si el cobro del crédito parece estar en peligro, el juez de primera instancia del domicilio del deudor o del lugar donde estén situados los bienes a embargar podrá autorizar, a cualquier acreedor que tenga un crédito, que parezca justificado en principio, a embargar conservatoriamente los bienes muebles perteneciente a su deudor. El crédito se considerará en peligro y por tanto habrá urgencia cuando aporten elementos de prueba de naturaleza tal que permitan suponer o temer la insolvencia inminente del deudor, lo cual se hará constar en el auto que dicte el juez (...)”.

En ese tenor, para la materia procesal civil supletoria la Suprema Corte de Justicia ha establecido que las medidas conservatorias deben estar fundamentadas en la urgencia y el peligro y para ello es necesario

“demostrar hechos concretos y precisos por parte del deudor tendentes a disminuir su patrimonio o a insolventarse, así como la comprobación de acciones puntuales en detrimento de los derechos del acreedor que ciertamente pongan en riesgo el cobro del crédito por parte de este”.

Que la nulidad de la Resolución contentiva de la medida conservatoria adoptada en la especie está justificada por no estar fundamentada o motivada en la existencia de un riesgo, siendo a todas luces insuficiente a tales fines el alegato relativo de que los afectados por la medida no hayan pagado las sumas exigidas por concepto de tributos en el plazo previsto en las leyes. De igual manera, dicha nulidad está adicionalmente fundamentada en la falta de medios probatorios, por ante los jueces de fondo, de la existencia del riesgo a que se refiere el citado artículo 82 del Código Tributario. En consecuencia, no se advierte que los jueces del fondo hayan incurrido en los vicios denunciados por la parte hoy recurrente.

Para apuntalar su segundo medio de casación, la parte recurrente alega, en esencia, que el tribunal a quo ha incurrido en una aplicación incorrecta del derecho al inclinarse por una de las partes, aun y cuando es evidente, que es al contribuyente a quien le corresponde destruir la presunción de incertidumbre de la resolución núm. 520-2019, dictada por la administración; que el tribunal a quo no previó si la parte recurrente se encuentra o no en condiciones de probar el hecho que persigue en justicia, sino que, de forma arbitraria e imponente, sin previo requerimiento del fardo de la prueba a esta administración, el tribunal a quo procedió a acoger unas conclusiones del recurso contencioso violentado así el debido proceso y el derecho de defensa de esta Dirección General.

Continúa alegando la parte hoy recurrente, que de continuar el tribunal a quo traspasando de manera alegre tal responsabilidad estará desvirtuando la naturaleza de la llamado carga de la prueba. Que en función de la tutela judicial efectiva debió ser amparada a favor de la administración, por lo que se ha vulnerado el principio de la seguridad jurídica toda vez que el memorial de defensa de la parte hoy recurrente fue aportado previo a la existencia de dicho criterio jurisprudencial en el cual se ampara para dictar su sentencia errónea, lo que vulnera el principio de irretroactividad de la ley previsto en el artículo 110 de la Constitución; que esta Dirección General ha sido fuertemente afectada por la admisión general y absolutista del Tribunal Superior Administrativo sobre el criterio de la carga dinámica de la prueba de forma atemporal y sin las previsiones indispensables para garantizar el debido proceso, todo esto a razón de que dicha Corte no previó si efectivamente la parte recurrente se encontraba o no en la disposición de probar las operaciones u omisiones que sostenían el requerimiento del impuesto.

Que si el propósito del tribunal a quo era arribar a la verdad material de los hechos debió adoptar las medidas previo a asumir el criterio desfavorable para la administración tributaria, apartándose de manera atemporal de su jurisprudencia constante con relación a que la prueba recaía sobre el contribuyente por efecto de la validez del acto administrativo, por lo que al acoger todas las pretensiones del hoy recurrido y revocar la resolución de reconsideración 520-2019, el tribunal a quo ha violentado el derecho de defensa del fisco y ha vulnerado todos los principios del debido proceso de ley e igualdad de armas entre las partes que so de orden constitucional.

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

“21. Los criterios esbozados en la señalada jurisprudencia, son compartidos de forma total esta Segunda Sala, máxime que la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) en el caso que nos ocupa no ha depositado documentación alguna, que meridianamente pruebe los alegatos que han presentado tanto en la resolución,

objeto de este recurso, como en su escrito de defensa depositado en fecha 31/05/2019, donde arguyó que respecto a los responsables solidariamente, les notificó el inicio de la fiscalización examinada, mediante oficio SFE849020 del 15/01/2018; tampoco demostró la parte recurrida que se llevara el debido proceso, cuestión que no pudo ser constatada en la glosa procesal del presente expediente, por lo que procede acoger en cuanto a los señores JOSÉ ANTONIO BARCELÓ LADOGA. ROBERT ALEXANDER DUPUY BARCELÓ y MICHAEL W. DUPUY BARCELÓ el recurso que nos ocupa” (sic).

Resulta necesario resaltar que en el único medio de casación propuesto se establecen varios señalamientos al fallo atacado en casación, a saber: a) que el tribunal a quo ha realizado una inversión del fardo de la prueba trasladando la responsabilidad a la administración de aportar la prueba, desvirtuando así la naturaleza de la carga de la prueba; y b) que el tribunal a quo 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.

Previo el análisis de los argumentos de la parte recurrente, es preciso, a título de presupuesto de esta decisión, distinguir el concepto de carga dinámica de la prueba de las implicaciones jurídicas que conlleva la aplicación del artículo 1315 del Código Civil.

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

Se distingue así que la carga dinámica es una situación que emana de la racionalidad intrínseca de lo que se discute, siendo por ello un concepto flexible o móvil, pues depende del caso en 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.

En la especie los jueces del fondo comprobaron dos situaciones, cualquiera de las cuales pudo, de manera aislada, justificar la nulidad por ellos dispuesta, a saber: 1) manifiesta insuficiencia en la motivación de la resolución atacada en lo relativo a la condición de la existencia de un riesgo; y 2) no aportación en juicio de las pruebas que demostraran la existencia de dicho riesgo.

La primera situación, que tal y como se lleva dicho de por sí sola justifica la nulidad decretada por los jueces del fondo, no se refiere a un tema de prueba, ya que la insuficiencia en motivación se apreció del análisis del propio acto administrativo impugnado, razón por la que debe rechazarse el presente medio en cuanto a esta situación se refiere.

En la segunda situación se aprecia una correcta aplicación del principio establecido en el artículo 1315 del Código Civil, aplicable a esta materia de manera supletoria, en el sentido de que corresponde a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) la prueba de la existencia del riesgo que alega como fundamento de haber adoptado una medida conservatoria contra un contribuyente, pues todo el que alega la existencia de un

hecho que le beneficia en justicia, debe probarlo.

Sin perjuicio de lo anterior, la aplicación del principio de la carga dinámica de prueba tendría un resultado idéntico al adoptado por los jueces del fondo, ya que es la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) la que está en mejores condiciones fácticas y jurídicas de probar la existencia del riesgo que alegan como fundamento de la medida conservatoria que han dictado.

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

Así las cosas, solo en el caso del artículo 20 de la Ley núm. 3726-53 del 1953, sobre procedimiento de casación, para el caso de reenvío después de la resistencia del juez del primer envío, a causa de un segundo recurso de casación por la misma razón que la primera, es que se impone al segundo tribunal conformarse con la decisión de la Corte de Casación. No obstante, hay que señalar que ello solo se refiere al caso en cuestión y no a otros, ya sea que cursen en el mismo tribunal u otro diferente, 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 combinado con los textos constitucionales y legales reseñados anteriormente, de los cuales resulta que en el contexto constitucional vigente, la no obligación jurídica, por parte de los jueces del fondo, de acatar la interpretación que de la ley realice la Suprema Corte de Justicia actuando como Corte de Casación.

Es decir, la jurisprudencia de la Corte de Casación no constituye un precedente obligatorio, pues su autoridad moral (de facto, no jurídica), deriva de factores diversos, entre los que se incluye su tradición ininterrumpida desde al año 1908 en la actividad jurisdiccional dominicana. Claro, todo sin 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. 0030-03-2020-SS-00216, de fecha 14 de agosto 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 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 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.

