REPÚBLICA DOMINICANA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

Exp. núm.: [redacted]-RECA-01836
Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Recurrido: Distribuidora San Miguel, SRL.
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Rechaza

SCJ-TS-25-0067

[redacted]

EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA

La Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia actuando como corte de casación, competente para conocer las materias de *tierras, laboral, contencioso administrativo y contencioso tributario*, regularmente constituida por los magistrados Manuel Alexis Read Ortiz, presidente, Manuel R. Herrera Carbuccia, Moisés A. Ferrer Landrón, Anselmo Alejandro Bello F. y Rafael Vásquez Goico, jueces miembros asistidos por la secretaría de la Sala en la sede de la Suprema Corte de Justicia ubicada en Santo Domingo, Distrito Nacional, en fecha **31 de enero de 2025**, años 181° de la Independencia y 162° 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. 0030-02-2023-SSEN-00250 de fecha 9 de junio de 2023 dictada por la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo en atribuciones contencioso tributarias, cuyo dispositivo figura copiado más adelante.

Exp. núm.: [redacted]-RECA-01836
Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Recurrido: Distribuidora San Miguel, SRL.
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Rechaza

I. Trámites del recurso

1. El recurso de casación fue interpuesto mediante memorial depositado en fecha 4 de septiembre de 2023 en el centro de servicio presencial de la Suprema Corte de Justicia y del Consejo del Poder Judicial, suscrito por las Lcdas. [redacted] y Davilania E. Quezada Arias actuando como abogadas constituidas de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) representada por [redacted].

2. La defensa al recurso de casación fue presentada por la entidad Distribuidora San Miguel, SRL. representada por [redacted], mediante memorial depositado en fecha 22 de septiembre de 2023 en el centro de servicio presencial de la Suprema Corte de Justicia y del Consejo del Poder Judicial, suscrito por su abogada constituida Dra. [redacted].

3. Mediante dictamen de fecha 6 de febrero de 2024 suscrito por la Lcda. [redacted], la Procuraduría General de la República consideró que procede acoger el presente recurso de casación.

II. Antecedentes

4. En fecha 8 de abril de 2021 la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) emitió la resolución de determinación de obligación tributaria núm.

Exp. núm.: [redacted]-RECA-01836
Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Recurrido: Distribuidora San Miguel, SRL.
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Rechaza

ALMGFI-0008-2021 y la resolución de multa núm. ALMG-FI-0007-2021 notificando a la entidad Distribuidora San Miguel, SRL. las inconsistencias determinadas e imponiendo una sanción por incumplimiento a deberes formales, la cual inconforme interpuso un recurso de reconsideración, siendo rechazado mediante la resolución núm. RR[redacted] de fecha 12 de enero de 2022, por lo que, posteriormente interpuso un recurso contencioso tributario dictando la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo en atribuciones contencioso tributarias la sentencia núm. 0030-02-2023-SSEN-00250 de fecha 9 de junio de 2023, objeto del presente recurso de casación y que textualmente dispone lo siguiente:

"PRIMERO: En cuanto a la forma, DECLARA regular y válido el presente recurso contencioso tributario interpuesto en fecha 23 de febrero del año 2022, por la entidad IMPORTADORA SAN MIGUEL, S.R.L., contra la Resolución de Reconsideración Núm. RR-[redacted] de fecha 12 de enero del año 2022, emitida por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), por haber sido incoado de conformidad con las disposiciones que rigen la materia. **SEGUNDO:** En cuanto al fondo, ACOGE parcialmente el presente recurso contencioso tributario, en consecuencia, ANULA la Resolución de Reconsideración Núm. RR-[redacted] de fecha 12 de enero del año 2022, emitida por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), dejándola sin efectos legales y jurídicos, por las razones expuestas en la parte considerativa de la presente sentencia. **TERCERO:** RECHAZA la solicitud de la parte recurrente, relativa a suspensión del cobro, por los motivos expuestos. **CUARTO:** DECLARA libre de costas el presente proceso. **QUINTO:** ORDENA, que la presente sentencia

sea comunicada por secretaría a las partes del presente proceso y a la PROCURADURIA GENERAL ADMINISTRATIVA. **SEXTO:** DISPONE que la presente sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Superior Administrativo" (sic).

III. Medios de casación

5. La parte recurrente invoca en sustento de su recurso de casación los siguientes medios: "**Primer medio:** Errada aplicación de la norma general núm. 07-14. **Segundo medio**: Falta de motivos, ausencia de los requisitos del precedente TC/0009/13. **Tercer medio:** Contradicción de motivos e insuficiencia de motivos que vulnera el debido proceso, comisión de falta y procedimiento aplicable en la Ley 104-13 son hechos que se deducen del anterior, no uno mismo. **Cuarto medio:** Desnaturalización de los hechos; errada interpretación de la carga probatoria, artículo 1315 del Código Civil y 50 literal j) como 287 del Código Tributario Dominicano y norma general 06-2010**. Quinto medio:** Violación a la igualdad ante la ley, decisiones distintas sin justificación, violación al precedente TC/094/13" (sic).

IV. Considerandos de la Tercera Sala, después de deliberar

Juez ponente: Rafael Vásquez Goico

6. Esta sala es competente para conocer del presente recurso de conformidad con lo establecido en los artículos 154 numeral 2 de la Constitución de la

República y 6 numeral 3 de la Ley núm. 2-23 de fecha 17 de enero de 2023 sobre Recurso de Casación.

V. Incidentes.

7. En su memorial de defensa la entidad Distribuidora San Miguel, SRL. solicitó que se declare la inadmisibilidad del recurso de casación por incumplimiento del artículo 10.3 de la Ley núm. 2-23, debido a la falta de acreditación del interés casacional.

8. La parte recurrente Dirección General de Impuestos Internos (DGII) no obstante haberle sido notificado el referido memorial de defensa mediante el acto núm. 1266-23 de fecha 27 de septiembre de 2023, no depositó escrito justificativo alguno contestando las pretensiones incidentales de la parte recurrida conforme lo permite el artículo 10 de la Ley núm. 2-23.

9. Como el anterior pedimento tiene por finalidad eludir el examen del fondo del recurso, procede examinarlo con prioridad atendiendo a un correcto orden procesal.

10. A partir de lo anteriormente expuesto, es menester indicar que *la noción de interés casacional está llamada a trascender los intereses particulares de los actores privados involucrados en la litis y a erigirse en un ente de equilibrio, de riguroso orden público procesal y de canalización de objetivos impostergables del estado de*

derecho, como ocurre, por ejemplo, con la salvaguarda del debido proceso, la uniformidad coherente de la administración de justicia o la necesidad de uniformar posiciones encontradas entre los diferentes tribunales del sistema[1].

11. En ese tenor, el artículo 10 de la Ley núm. 2-23 prevé los presupuestos de admisibilidad del recurso de casación indicando que este procede contra: *1) Las decisiones definitivas sobre el fondo, dictadas en única o en última instancia, en ocasión de las siguientes materias o asuntos: estado y capacidad de las personas; niños, niñas y adolescentes; derecho de los consumidores; referimiento; nulidad de laudos arbitrales; execuátur de sentencias extranjeras; competencia de los tribunales. 2) Las decisiones interlocutorias o definitivas sobre incidentes, dictadas en el curso de los procesos señalados en el numeral anterior, solo serán recurribles en casación de manera independiente si han puesto fin al proceso o han ordenado su suspensión o sobreseimiento. En caso contrario, deberán ser recurridas en casación conjuntamente con la decisión que decida el todo de lo principal. 3) En adición a lo establecido en los numerales 1 y 2 de este artículo, las sentencias interlocutorias e incidentales que pongan fin al proceso o han ordenado su suspensión o sobreseimiento, así como aquellas sentencias de fondo, dictadas en única o en última instancia, que en la solución del recurso de casación presenten interés casacional, el cual se determina cuando: a) En la sentencia se haya resuelto en oposición a la*

[1] Ley 2-23, sobre Recurso de Casación, del 17 de enero 2023, considerando sexto.

doctrina jurisprudencial de la Corte de Casación. b) En la sentencia se resuelva acerca de puntos y cuestiones sobre las cuales exista jurisprudencia contradictoria entre los tribunales de segundo grado o entre salas de la Corte de Casación. c) ***Las sentencias que apliquen normas jurídicas sobre las cuales no exista doctrina jurisprudencial de la Corte de Casación, y esta última justifique la trascendencia de iniciar a crear tal doctrina****.*

12. El interés casacional como institución procesal tiene 3 vertientes: en primer lugar, el denominado objetivo que se encuentra tasado en el ámbito del artículo 10.3 literales a), b) y c) de la ley que regula la materia. Igualmente existe el interés casacional presunto aplicable a un conjunto de materias en las que no se requiere que se acredite presupuesto alguno de admisibilidad previa, materias señaladas en el numeral 2 del artículo 10, que son las siguientes: estado y capacidad de las personas; niños, niñas y adolescentes; derecho de los consumidores; referimiento; nulidad de laudos arbitrales; execuátur de sentencias extranjeras, competencia de los tribunales. En ese mismo contexto se encuentra lo relativo al embargo inmobiliario, así como la situación que concierna a una cuestión de constitucionalidad juzgada por la jurisdicción de alzada de donde provenga la sentencia impugnada. Igualmente, ha lugar a retener interés casacional presunto cuando se haya

incurrido en una infracción sustantiva o procesal, conforme resulta del artículo 12 de la citada ley.

13. De conformidad con la Ley núm. 2-23, el recurso de casación se concibe como una vía de derecho que plantea una regulación con eje de optimización en que prevalece una visión institucional; se trata de una vía restrictiva que procede contra las sentencias que enuncia el artículo 10 en sus respectivos numerales. En ese sentido, el numeral 3 de dicho texto legal habilita el recurso contra las sentencias interlocutorias e incidentales que pongan fin al proceso o han ordenado su suspensión o sobreseimiento, así como aquellas sentencias de fondo, dictadas en única o en última instancia, que en la solución del recurso de casación presenten interés casacional.

14. La naturaleza y esencia del interés casacional en su examen de validación es distinto y está consecuentemente, por encima del interés individual de las partes por tratarse de un mecanismo de afianzamiento de las estructuras judiciales como fortaleza institucional del proceso y del Estado de derecho, lo cual ha sido reconocido de manera sistemática en el derecho comparado, tanto por las jurisdicciones constitucionales como las que conciernen al control de convencionalidad.

15. El primer acuerdo pleno no jurisdiccional suscrito por los integrantes de esta tercera sala tendrá efectividad respecto de los recursos de casación

interpuestos a partir del 5 de noviembre del año 2023, sin embargo precisa que, si bien respecto de los recursos interpuestos antes de esa se predicará cierta flexibilidad respecto de las decisiones sobre el interés casacional, ello no significa la imposibilidad que esta tercera sala declare inadmisible los medios cuando efectivamente se advierta la inexistencia de dicho interés casacional.

16. **En cuanto a los medios de casación por violación a reglas que generan interés casacional por violación a las reglas para el dictado de la sentencia a cargo de los jueces y tribunales (interés casacional presunto de conformidad con el primer acuerdo pleno no jurisdiccional suscrito por los jueces de esta Tercera Sala)**

17. Conviene destacar que estas reglas para el dictado de la sentencia por parte de los jueces y tribunales se relacionan con los deberes funcionales del juez para la emisión de los fallos y tienen una influencia práctica en el proceso de que se trate. Se trata de deberes formales de los jueces cuya ausencia provoca que la sentencia así emitida se considere con defectos en cuanto a su corrección y la calidad de la justicia material impartida, tales como la omisión de estatuir, a la falta o errores de motivación, etc.

18. En definitiva, son vicios en la motivación del juez en relación con las cuales no ha habido discusión previa entre las partes, sino que se contraen

exclusivamente a una falta cometida por dicho funcionario, respecto de la que no se puede predicar que haya forjado doctrina capaz de unificarse mediante la vía de la casación[2]. A eso se debe que a las decisiones que adolezcan de este tipo de vicio no aplique la figura del interés casacional, todo de conformidad con el primer acuerdo pleno no jurisdiccional suscrito por esta Sala en fecha 1 de agosto de 2023, pues debe considerarse que en esos casos existe un interés casacional presunto.

19. Conforme se advierte del presente recurso, la parte recurrente plantea cinco medios de casación, en los cuales denuncia vicios cuya naturaleza es del tipo que genera un interés casacional presunto por denunciar violaciones a las reglas para el dictado de la decisión impugnada, al invocar en los medios de casación relacionados con la falta de motivación, la contradicción de motivos y la desnaturalización de los hechos por falta de ponderación de documentos. Por lo antes dicho los medios planteados tienen una naturaleza que impone su examen directo, es decir, sin verificar de manera previa si ostentan interés casacional conforme con el artículo 10.3 de la Ley 2-23. En consecuencia, procede desestimar el medio de inadmisión planteado en

[2] Es bien conocido el cambio de paradigma incorporado por la Ley 2-23 en lo que se refiere a que la función principal de la casación es la unificación de la doctrina jurisprudencial. De ahí que la presencia de la figura del interés casacional es la de garantizar únicamente la presencia de procesos en que dicha función se verifique.

cuanto a estos medios con interés casacional presunto sin necesidad de hacerlo constar en el dispositivo de la decisión *y se procede al examen de los medios de casación que sustentan el recurso de casación.*

20. Para sustentar su primer medio de casación la parte recurrente alega en síntesis, que los jueces de fondo han emitido su decisión sobre la base de una errada aplicación de la norma general núm. 07-14 al indicar que no se siguió el debido proceso administrativo establecido por esta, por no haber entregado a la ahora recurrida la comunicación de inicio de fiscalización y el formulario de detalle de citación, sin verificar que la comunicación que dio origen al proceso provenía de la gerencia de fraudes de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), por lo que el punto de partida era distinto.

21. Continúa señalando la recurrente que la comunicación GIFDT núm. 2117369 de fecha 30 de junio de 2020 cumplía con las prerrogativas de los artículos 6 y 7 de la norma general núm. 07-14 por requerir del contribuyente documentos que sustentaran sus transacciones comerciales realizadas mediante los comprobantes fiscales en ella indicados, en virtud del artículo 50 literal j) del Código Tributario; que la fiscalización de escritorio y la auditoría se encuentran alcanzados por la referida norma, por lo que el requerimiento de documentos para la verificación a través de la comunicación descrita subsanaba el formulario de detalle de citación.

22. Señala además la recurrente, que al verificar la validez de la resolución impugnada el tribunal *a quo* estableció que no se cumplió con el debido proceso administrativo por lo antes expuesto, sin verificar que las inconsistencias surgieron en razón de que la ahora recurrida reportó mediante formato 606 operaciones correspondientes a los ejercicios 2017 al 2019 que no fueron reportadas en el formato 607 por los emisores de dichos bienes y servicios, es decir, no estaban vinculadas con las actividades comerciales de las entidades involucradas lo que motivó al inicio del procedimiento de inspección y verificación.

23. Aduce la recurrente que el ejercicio de las prerrogativas del debido proceso inició con la comunicación en la cual informaba a la ahora recurrida sobre las inconsistencias, requiriéndole documentos necesarios que fueron aportados por esta en sede administrativa, mediante los cuales justificó parte de ellas, mediando una comunicación posterior en la que se explicaba las razones por las que sus argumentos fueron acogidos parcialmente, constatándose la errada aplicación de la ley; que en la especie el caso que abarca la norma general núm. 07-14 no deriva de la fiscalización iniciada por la gerencia de fraudes y delitos sino por la determinación ordinaria que nace de la administración local o gerencia de medianos, pequeños e incluso de grandes contribuyentes.

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

"… *A) En cuanto al proceso de determinación* 42. En ese sentido, este Tribunal al analizar los documentos aportados por ambas partes, ha podido verificar que entre los mismos se encuentran: a) La comunicación núm. GIFDT-2117369 de fecha 29 de junio del año 2020, conjuntamente con los anexos, mediante la cual se le solicitó al recurrente una relación de compras, segmentadas por productos o servicios contratados con indicación de su concepto, correspondiente a los NCF's anexos, en formato original, recibida y sellada, así como los medios de pago, otorgándole un plazo de 5 días a partir de la fecha de recepción (recibida en fecha 30 de junio del año 2020, según acuse de recibo); b) La comunicación núm. GIFDT-2163213 de fecha 02 de octubre del año 2020. mediante la cual le informa a la recurrente que en atención a la comunicación núm. 2163213, recibida en fecha 01 de septiembre del año 2020, mediante la cual remiten parte de la documentación solicitada a través de la comunicación núm. GIFDT-2117369, las mismas están incompletas, pues no presentan los reversos de los cheques remitidos y no se depositan los medios de pago de los comprobantes fiscales reportados como compras a los contribuyentes Gardenia International Corp, S.R.L., y Profesionales, S.R.L., por lo que le otorgan un plazo de 3 días para que depositen la información faltante; y c) La comunicación núm. GIFDT-2206826 de fecha 28 de enero del año 2021, mediante la cual le informa a la recurrente que se procederá con la remisión del expediente administrativo al Departamento de Control y Verificación de Deberes Formales, a los fines de agotar el procedimiento administrativo de inspección y comprobación del incumplimiento de deberes formales, debido a que no ha depositado los medios de pago fehacientes requeridos. 43. En virtud de lo anterior, este Tribunal ha podido verificar que mediante ninguna de las indicadas comunicaciones se citó al contribuyente a acudir a la administración en un

plazo de 5 días hábiles, dándole inicio al procedimiento de determinación -como indica el citado artículo 6 de la Norma General 07-2014-, sino que mediante la comunicación núm. GIFDT-2117369 de fecha 29 de junio del año 2020 se le solicitan directamente informaciones y tal requerimiento debe ser realizado mediante la entrega del Formulario Detalle de Citación -el cual nunca le fue entregado- en virtud del cual ponen en conocimiento las inconsistencias detectadas y requieren las documentaciones que rebatan las mismas, para ser depositadas conjuntamente con el Escrito de Descargo, para lo cual se le debió otorgar un plazo de 20 días hábiles -en atención al artículo 8 de la indicada norma-, de manera que pudiera ejercer su derecho de defensa. 44. En ese sentido, queda claro a esta Sala que la administración al emitir la Resolución de Determinación de la Obligación Tributaria núm. ALMG-FI-0008-2021 de fecha 08 de abril del año 2021, que origina la Resolución de Reconsideración núm. RR-[redacted] de fecha 12 de enero del año 2022, sin agotar los pasos previamente indicados, ha violentado el debido proceso establecido en la Norma General 07-2014, que establece las disposiciones y procedimientos aplicables a la facultad de determinación de la obligación tributaria por parte de la DGII y el derecho de defensa de la recurrente. 45. Este Tribunal señala que no se debe confundir el ejercicio de la facultad de determinación con la potestad sancionadora de la administración tributaria, pues la primera consiste en que el fisco pueda estimar la obligación tributaria, fundamentada en la verdadera connotación del hecho generador de conformidad con los parámetros establecidos, ya que la misma es solo un mecanismo para constreñir al sujeto pasivo a cumplir con su obligación tributaria de manera adecuada, mientras que la segunda se refiere al ius puniendi del Estado, es decir la facultad expresamente atribuida de castigar las conductas tipificadas por la normativa tributaria, que devienen en antijuridicas y pasibles de sanciones previamente establecidas, siguiendo el debido proceso en ambos casos. *B) En cuanto al procedimiento sancionador*.48. De ahí se desprende que la Dirección General de

Exp. núm.: [redacted]-RECA-01836
Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Recurrido: Distribuidora San Miguel, SRL.
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Rechaza

Impuestos Internos (DGII) inició el procedimiento que ejerce en virtud de su potestad sancionadora, sin embargo, se hace necesario comprobar que la recurrida cumplió, con el debido proceso y las formalidades del procedimiento, de conformidad con lo establecido en el artículo 69 y siguientes del Código Tributario de la República Dominicana…52. En el presente caso se hace necesario destacar que el legislador ha instaurado de manera expresa que la carga de la prueba en el procedimiento administrativo sancionador corresponde a la administración, tal como lo dispone el artículo 43 de la Ley Núm. 107-13… 54. En esas atenciones, la parte recurrida, Dirección General de Impuestos Internos (DGII), no ha demostrado la comisión de la falta sancionada mediante la resolución atacada, toda vez que no siguió el debido proceso establecido, pues en virtud del citado artículo 43 de la Ley núm. 107- 13, le corresponde la carga de la prueba, debido aportar el expediente administrativo completo contentivo de las documentaciones que corroboren y sustenten su resolución, legitimando la sanción impuesta y el cabal cumplimiento del debido proceso sancionador, pues se trata de un elemento fundamental para la sustentación de las actuaciones de la administración tributaria -de la cual debe existir constancia-, pues presuntamente se levanta acta de comprobación de alguna infracción cometida por el contribuyente, que luego debe notificársele al mismo para que ejerza su derecho de defensa y sea descargado o confirmada la infracción mediante resolución, esto a los fines de evitar vulneración al debido proceso y al derecho de defensa, aplicable al juicio administrativo, pues hoy día no se trata de una inversión de la prueba contra el reclamante en justicia únicamente, sino una garantía tendente a demostrar el cumplimiento del debido proceso y el respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes -máxime cuando el recurso versa sobre este aspecto-, por lo que ante la ausencia de documentación alguna aportada por la parte recurrida que sustente su actuación, esta Primera Sala acoge parcialmente el

presente recurso contencioso tributario y revoca la resolución impugnada" (sic).

25. A manera de presupuesto resulta pertinente establecer que el presente recurso se origina debido a que el tribunal *a quo* acogió de manera parcial el recurso contencioso tributario interpuesto por la ahora recurrida, bajo el argumento de que en la instrumentación del procedimiento de determinación en sede administrativa no se observaron las garantías inherentes al debido proceso.

26. La Norma General núm. 07-14 en su artículo 6 establece que *el procedimiento de determinación de oficio por la Administración Tributaria de los tributos sujetos a declaración se inicia con la citación, en la cual se otorga un plazo de cinco (5) días hábiles al contribuyente para acudir a una Administración Local o al Centro de Fiscalización de la DGII que le corresponda. Párrafo I. La notificación de la citación se hará en virtud a las disposiciones previstas en el artículo 55 del Código Tributario y a lo establecido en la Norma General n.º 05-2014 sobre uso de medios telemáticos, ya sea en persona, domicilio del contribuyente o en el domicilio fiscal virtual. Párrafo II. Si el contribuyente no se presentare en el plazo otorgado, la DGII queda habilitada para continuar el proceso de determinación de la obligación tributaria.*

27. El artículo 7 de la referida norma dispone que *los hechos, inconsistencias, fallas u omisiones que hayan sido identificados, serán puestos en conocimiento del contribuyente mediante el formulario de detalle de citación cuando este se presente ante la DGII. Dicho formulario deberá ser firmado con nombre, cédula y fechado por el contribuyente al momento de recibirlo, a los fines de tener constancia de su presentación a la cita.*

28. Asimismo, la indicada norma en su artículo 8 señala *el contribuyente contará con un plazo de veinte (20) días hábiles luego de que reciba el Formulario de detalle de la citación, para formular por escrito sus argumentos, presentando las pruebas que fundamenten su derecho a los fines de que la Administración realice la verificación correspondiente. Párrafo I. Mediante el Escrito de Descargo el contribuyente podrá solicitar la valoración de la realidad económica en la que se encuentra, a los fines de que sea considerada para la determinación. Párrafo II. Si no se presentare Escrito de Descargo, se supondrá que se han admitido los hechos u omisiones imputados, se continuará el proceso de determinación de la obligación tributaria o de rectificativa de la Declaración Jurada y se emitirá la Resolución de Determinación de la Obligación Tributaria.*

29. Del análisis de la sentencia impugnada esta Tercera Sala ha podido constatar que el tribunal *a quo,* vistas las pruebas aportadas, no ha incurrido en el vicio de errada aplicación de la norma general núm. 07-14, puesto que

la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) no demostró haber agotado las fases requeridas en los artículos precedentemente citados, haciendo alusión únicamente al requerimiento de las facturas y documentos que acreditaban las transacciones de la recurrida e informándole mediante comunicación núm. GIFDT-2206826 de fecha 28 de enero de 2021 que procedería con la remisión del expediente administrativo al departamento de control y verificación de deberes formales, sin aportar la comunicación con la cual citó a la ahora recurrida para recibir el formulario de detalle de citación en el que se indicara formalmente las inconsistencias arrojadas y se le concediera el plazo de 20 días instituido en el referido artículo 8, otorgándole a su vez la oportunidad de presentar escrito de descargo, lo que constituye una violación al derecho de defensa de la parte recurrida, garantía esencial del debido proceso que como establece la Constitución debe ser observada tanto en sede administrativa como jurisdiccional, de lo que deriva que los jueces de fondo realizaron una correcta aplicación de la norma conforme con los hechos presentados, razón por la que procede rechazar este primer medio examinado.

30. Para apuntalar su segundo medio de casación la parte recurrente alega en esencia, que el tribunal *a quo* incurrió en una falta de motivación respecto de la ausencia de elementos probatorios, puesto que no estableció las razones

por las que resultó improcedente la resolución impugnada, no detalló la ponderación realizada sobre la documentación depositada, limitándose únicamente a enunciarla, decidiendo que en virtud de esta procedía la revocación del acto administrativo, lo que resulta violatorio a lo establecido por el Tribunal Constitucional en su sentencia TC/0009/13; que los jueces del fondo obviaron lo desarrollado en su escrito de defensa en el que fue desarrollada la naturaleza de la comunicación GIFDT-2206826 que fundamentaba la resolución impugnada, sobre lo que no emitieron motivación alguna.

31. Para fundamentar su decisión, el tribunal *a quo* expuso los motivos que se transcriben en el numeral 24 de la presente decisión.

32. La principal función de la motivación de los actos jurisdiccionales es permitir el control público de la decisión, razón por la que la motivación debe dotar a la sentencia de una autosuficiencia argumentativa, de manera que el vicio de falta de motivación se encuentre presente en las decisiones cuando no desarrolle ningún razonamiento que sustente el dispositivo de su decisión o cuando no se pronuncie sobre un hecho sustancial del conflicto que de haberse tenido en cuenta en la motivación habría cambiado el curso de las conclusiones arribadas en la decisión final.

33. En ese sentido, del análisis del medio de casación propuesto, así como de la sentencia impugnada, no se advierte que los jueces del fondo incurrieran en el vicio denunciado por la parte ahora recurrente, puesto que la sentencia impugnada cumple con la debida correspondencia entre la pretensión, la defensa, la prueba y la decisión y realizaron una valoración de la documentación aportada de manera adecuada.

34. Así las cosas, el tribunal *a quo* hizo una correcta subsunción del derecho en los hechos juzgados, aplicando la normativa legal tributaria dispuesta por el legislador, realizando una correcta interpretación de la norma que rige la materia, puesto que actuó apegado a la realidad de los hechos y el derecho al momento de fundamentar su decisión. De ahí que, no se advierte que el tribunal *a quo* haya realizado una falta de ponderación probatoria o una falta de motivación, por lo que procede rechazar este segundo medio de casación analizado.

35. Para fundamentar su tercer medio de casación la parte recurrente alega en síntesis, que el tribunal *a quo* incurrió en una contradicción de motivos puesto que el considerando 54 de la sentencia impugnada es contradictorio, al establecer que la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) no demostró la falta sancionada partiendo de que no siguió el debido proceso, confundiendo las vertientes adjetivas y sustantivas de este, máxime cuando

la ahora recurrida no presentó los medios de pago requeridos en sede administrativa; que en el numeral segundo del dispositivo de la sentencia impugnada, fue declarado prescrito el Impuesto Sobre la Renta de Sociedades (IR2), correspondiente a los períodos fiscales 12/2011, 12,2012, 12-2013, 12-2015 y 12-2016, inobservando lo establecido por el Tribunal Constitucional, incurriendo en incongruencia entre los hechos de la causa y los motivos de la decisión.

36. Como fundamento de su decisión, el tribunal *a quo* expuso los motivos que se transcriben en el numeral 24 de la presente decisión.

37. Ha sido jurisprudencia constante que *para que el vicio de contradicción de motivos pueda configurarse es necesario que las afirmaciones que se pretenden contradictorias sean de forma tal que la existencia de una excluya o aniquile la posibilidad o existencia de la otra*[3].

38. Esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia actuando como corte de casación ha indicado en reiteradas ocasiones que para que exista el vicio de contradicción de motivos es necesario que aparezca una verdadera y real incompatibilidad entre las motivaciones, fuesen estas de hecho o de derecho, o entre estas y el dispositivo y otras disposiciones de la sentencia atacada; y

[3] Primera Sala SCJ, Sent. núm. 7, 14 de mayo 2008, [redacted]. 1170, pp. 70-81.

además, cuando estas son de tal naturaleza que al anularse recíprocamente entre sí, la dejan sin motivación suficiente sobre el aspecto esencial debatido, o cuando la contradicción que exista entre sus motivos y el dispositivo los hagan inconciliables.

39. En ese sentido, no se aprecia la contradicción alegada por la parte recurrente, puesto que del estudio de la decisión atacada fue constatado que el Tribunal *a quo* en la parte dispositiva acogió parcialmente el recurso contencioso tributario en cuanto al fondo, anulando la resolución impugnada, no advirtiéndose ningún pedimento o fallo relativo a la prescripción de períodos fiscales, razón por la que procede rechazar este tercer medio de casación examinado.

40. Para apuntalar su cuarto medio de casación la parte recurrente infiere que el tribunal *a quo* incurrió en desnaturalización de los hechos al realizar una errada interpretación de la carga probatoria, omitiendo estatuir respecto de las razones que dieron lugar a la declaratoria de nulidad de la resolución de reconsideración en los puntos que confirmaban la resolución de determinación, de igual forma no ponderó las razones que llevaron a la administración tributaria a confirmar la resolución de determinación de la obligación tributaria en su resolución de reconsideración luego de constatar que la contribuyente en los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019 presentó

declaraciones juradas correspondientes al Impuesto Sobre la Renta (ISR) y formato 606 sobre compras de bienes y servicios utilizando soportes de facturas con números de comprobantes fiscales que reflejaban operaciones ficticias o simuladas.

41. Señala la recurrente que las impugnaciones realizadas a la contribuyente derivan del perfil de riesgo que poseen las empresas emisoras de las facturas remitidas, las cuales si bien poseen registro del contribuyente presentan comportamientos tributarios irregulares y no poseen vinculación con las actividades comerciales que realiza la recurrida, por lo que le fueron requeridos mediante comunicación GIFDT-2117369 de fecha 29 de junio de 2020 los medios de pruebas que reposaban en su poder, satisfaciendo de manera parcial la solicitud lo que conllevó a la desestimación de una parte de las inconsistencias determinadas.

42. Continúa alegando la recurrente que depositó todas las pruebas que dan constancia del cumplimiento del debido proceso administrativo seguido en la determinación de la obligación tributaria; que conforme con el numeral 54 de la sentencia impugnada las razones por las que fue acogido el recurso contencioso tributario fueron por no haber sido probado que se haya llevado a cabo el debido proceso sancionador, ignorando totalmente lo que originó la sanción aplicada, que fue el incumplimiento del deber formal del

contribuyente por no haber aportado las documentaciones que obran en su poder que fundamentaban sus operaciones comerciales.

43. Alega además que la carga de la prueba dependerá del caso concreto, siendo el fundamento de este caso los costos y gastos no admitidos, así como adelantos de compras locales no admitidos sustentados en números de comprobantes fiscales emitidos por empresas que presentaban perfiles irregulares en su comportamiento tributario, por lo que correspondía a la contribuyente demostrar que las transacciones realizadas eran ciertas, por lo que se configura una carga dinámica de la prueba; que contrario a lo indicado por el tribunal *a quo* las pruebas reposan en poder del contribuyente.

44. Tal como hemos indicado, el tribunal *a quo* fundamentó la decisión impugnada sobre los motivos indicados en el numeral 24 de la presente decisión.

45. ***Sobre la desnaturalización de los hechos***. *El control de la desnaturalización permite a la corte de casación, que en principio no juzga los documentos sino los fallos, proceder, además de analizar los motivos de éstos para determinar si los jueces que lo dictaron aplicaron correctamente la ley, al examen directo de la pieza cuya*

desnaturalización se alega, para verificar su claridad y su incompatibilidad con el sentido que el juez del fondo le ha ofrecido[4].

46. *Hay desnaturalización cuando los jueces de fondo desconocen el sentido claro y preciso de un documento, privándolo del alcance inherente a su propia naturaleza*[5]; *que esta situación de hecho puede ser verificada excepcionalmente por ante esta Suprema Corte de Justicia, cuando el medio es planteado además de manera eficiente, mediante el depósito de los documentos argüidos en desnaturalización por el tribunal a quo*[6].

47. En cuanto a este aspecto esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, al examinar los motivos que fundamentan la decisión recurrida, considera que mediante la sentencia impugnada los jueces de fondo no incurrieron en el vicio denunciado por la parte recurrente, puesto que se verifica que el hecho controvertido en el tribunal *a quo* no fue en principio la verdad material sobre las impugnaciones que dieron origen a la determinación y a la multa confirmadas por la resolución de reconsideración sino comprobar si al ejercer sus facultades de determinación y sancionadora la entonces recurrida había cumplido con las reglas del debido proceso propias del referido procedimiento, lo cual fue analizado y respondido por el tribunal

[4] Jacques y Louis BORÉ, La cassation en matèrie civile. Dalloz Action 2009/2010, p. 450, núm. 79.22.
[5] SCJ, Primera Sala, sent. núm. 35, 18 de julio 2012, BJ. 1220.
[6] SCJ, Primera Sala, sent. núm. 70, 26 de febrero 2014, BJ. 1239.

provocando la revocación de la resolución atacada en la jurisdicción contencioso tributaria.

48. **Sobre la carga de la prueba**. 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.

49. Se distingue así que la carga dinámica es una situación que emana de la racionalidad intrínseca de lo que se discute, siendo por ello un concepto flexible o móvil, pues depende del caso concreto y de la situación jurídica particular de los litigantes, mientras que la aplicación supletoria del artículo 1315 del Código Civil es la atribución fija de la carga de la prueba de la existencia de una obligación tributaria en quien alega su existencia.

50. Esta Sala 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 su fardo atendiendo a la mejor condición material para aportarla al debate. En la especie, frente al hecho controvertido relacionado con el cumplimiento del debido proceso en sede administrativa, recaía sobre la parte ahora recurrente la prueba de los hechos que configuraban la correcta aplicación y ejecución de las fases propias del procedimiento de determinación de la administración tributaria y sancionador administrativo, razón por la que procede rechazar este cuarto medio de casación examinado.

51. Para sustentar su quinto medio de casación la parte recurrente alega en síntesis, que el tribunal *a quo* actuó en violación a los principios de igualdad y seguridad jurídica al emitir decisiones distintitas sin justificación sobre los casos en que existen números de comprobantes fiscales no fehacientes utilizados para la deducción irregular de costos y adelantos, indicando que no se ha cumplido con el debido proceso de determinación de la norma general núm. 07-14, lo que evidencia una contradicción de sus precedentes, tal como se puede verificar en las sentencias núms. 0030-1643-2021-SSEN-00688 de la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo y 0030-1647-2021-SSEN-00473 de la Octava Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo; que tanto la doctrina como la jurisprudencia establecen la obligación de los tribunales de mantener la coherencia en sus criterios

jurisprudenciales, salvo que presente razones que justifiquen el cambio, lo que no indica que no sea posible la variación de la jurisprudencia sino que este debe ser motivado de manera adecuada, por lo que en la especie la sentencia impugnada adolece de la violación al principio de igualdad y seguridad jurídica.

52. Tal como hemos indicado, el tribunal *a quo* fundamentó la decisión impugnada sobre los motivos indicados en el numeral 24 de la presente decisión.

53. Respecto del alegato fundamentado en que el tribunal *a quo* emitió una decisión distinta a otras sentencias emanadas del Tribunal Superior Administrativo, esta Tercera Sala entiende que este argumento no es un motivo que pueda conducir a la casación de la sentencia ahora impugnada, puesto que una sentencia dictada por una de las salas del referido tribunal no es vinculante para otra de sus salas, en vista de que se encuentran integradas por jueces distintos que deben edificarse y formar su propia convicción mediante el examen concreto de cada caso juzgado, actuando bajo los principios de objetividad, independencia e imparcialidad que debe primar en todo juzgador, sin que los criterios de una se impongan sobre la otra, máxime cuando al examinar los argumentos en los que fundamenta el aspecto objeto de estudio se verifica que la parte recurrente únicamente ha

hecho referencia a los números y extractos cortos de las decisiones acerca de las cuales reside la contradicción, sin poner a esta Corte de Casación en condiciones de ponderar sus pretensiones, razón por la cual se rechaza el quinto medio analizado.

54. 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 alegatos examinados, procediendo rechazar el presente recurso de casación.

55. En virtud del principio de libre acceso a la justicia previsto en el artículo 69.1 de la Constitución, en las materias contencioso administrativas y contencioso tributarias no habrá condenación es costas.

VI. 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. 0030-02-2023-SSEN-00250 de fecha 9 de junio de 2023 dictada por la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo en atribuciones contencioso tributarias, cuyo dispositivo ha sido copiado en parte anterior del presente fallo.

Firmado: Manuel Alexis Read Ortiz, Manuel R. Herrera Carbuccia, Moisés A. Ferrer Landrón, Anselmo Alejandro Bello F. y Rafael Vásquez Goico.

[redacted], Secretario General de la Suprema Corte de Justicia, certifico y doy fe que la presente sentencia ha sido firmada digitalmente por los jueces y el secretario que figuran en la estampa.