REPÚBLICA DOMINICANA
SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

Exp. núm.: [redacted]-RECA-02107
Solicitud núm.: 003-2023-02223
Recurrente: Envirogold, Las Lagunas Limited
Recurrido: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

SCJ-TS-25-0496

[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 de Guzmán, Distrito Nacional, en fecha **28 de marzo de 2025**, años 182° de la Independencia y 162° de la Restauración, dicta en audiencia pública la siguiente sentencia:

Apoderada del recurso de casación interpuesto por la sociedad Envirogold Las Lagunas Limited, contra la sentencia núm. 0030-04-2023-SSEN-00456 de fecha 7 de julio de 2023, dictada por la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones contencioso tributarias, cuyo dispositivo figura copiado más adelante.

Exp. núm.: [redacted]-RECA-02107
Solicitud núm.: 003-2023-02223
Recurrente: Envirogold, Las Lagunas Limited
Recurrido: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

I. Trámites del recurso

1. El recurso de casación fue interpuesto mediante memorial depositado en fecha 4 de octubre de 2023 en el centro de servicio presencial de la Suprema Corte de Justicia y del Consejo del Poder Judicial, suscrito por los Lcdos. [redacted], Seidy Galina Tapia Bueno e Iónides de Moya Ruiz, actuando como abogados constituidos de la sociedad Envirogold Las Lagunas Limited, representada por [redacted].

2. Sobre la defensa de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) es necesario indicar que en materia contencioso tributaria, los poderes públicos se encuentran permanentemente representados por el Procurador General de la República, por aplicación del párrafo V del artículo 21 de la Ley núm. 2-23 sobre Recurso de Casación, artículo 6 de la Ley núm. 1486-38 sobre Representación del Estado en los Actos Jurídicos, así como los artículos 26 y 30 de la Ley núm. 133-11 Orgánica del Ministerio Público y el artículo 166 de la Constitución dominicana.

3. Mediante dictamen de fecha 13 de marzo de 2024 suscrito por la Lcda. [redacted], la Procuraduría General de la República consideró que procede rechazar el presente recurso de casación.

Exp. núm.: [redacted]-RECA-02107
Solicitud núm.: 003-2023-02223
Recurrente: Envirogold, Las Lagunas Limited
Recurrido: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

II. Antecedentes

4. En fecha 21 de diciembre de 2020, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) emitió la resolución de determinación núm. DFEGC núm. 2170168, notificándole a la sociedad Envirogold Las Lagunas Limited, los resultados de la determinación de oficio de la obligación tributaria correspondiente a la Partición de Utilidades Netas (PUN) correspondientes al ejercicio fiscal del año 2018; la cual, inconforme interpuso un recurso de reconsideración siendo rechazado mediante la resolución de reconsideración núm. RR-[redacted] de fecha 22 de julio de 2021, por lo que, interpuso recurso contencioso tributario, dictando la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo en sus atribuciones contencioso tributarias, la sentencia núm. 0030-04-2023-SSEN-00456 de fecha 7 de julio de 2023, objeto del presente recurso de casación y que textualmente dispone lo siguiente:

"**PRIMERO:** DECLARA bueno y válido en cuanto a la forma, el recurso contencioso tributario interpuesto en fecha 02 de septiembre de 2021 por la entidad ENVIROGOLD (LAS LAGUNAS) LIMITED contra la Resolución de Reconsideración núm. RR-[redacted], de fecha 22 de julio de 2021, emitida por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), por haber sido incoado de acuerdo con las disposiciones que rigen la materia. **SEGUNDO:** RECHAZA, en cuanto al fondo, el indicado recurso en consecuencia, RATIFICA en todas sus partes la Resolución de Reconsideración núm. RR-[redacted], de fecha 22 de julio de 2021, emitida por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), por los

motivos expuestos en el cuerpo de la presente sentencia. **TERCERO:** DECLARA el presente proceso libre de costas. **CUARTO:** ORDENA que la presente sentencia sea comunicada por secretaría a las partes en lítis en el presente litigio y a la PROCURADURÍA GENERAL ADMINISTRATIVA. **QUINTO:** ORDENA 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:** Desnaturalización de los hechos, contradicción de motivos y violación a la Ley, en virtud de que, al fallar como lo hizo, el Tribunal a quo realizó una evidente violación al principio de legalidad tributaria por entender que el Código Tributario es aplicable al PUN para la impugnación de sus partidas de cálculo, aun cuando el PUN es una contraprestación creada y regulada únicamente por el Contrato Especial, por lo que no es un impuesto respecto del cual la DGIT tiene competencia para realizar esas impugnaciones y ser esa potestad de la Dirección General de Minería, en total violación de los artículos 40.15, 93.1, 243 y 244 de la Constitución. **Segundo medio:** Desnaturalización de los hechos y violación al derecho a la seguridad jurídica de ENVIROGOLD, ya que el Tribunal a quo no reconoce ni aplica lo establecido en el Contrato Especial respecto el concepto de "parte relacionada", lo cual afecta la base de cálculo del PUN que está exclusivamente regulado por el Contrato Especial según confirmado por

esta Suprema Corte de Justicia con sus Sentencias 526 (confirmada por el Tribunal Constitucional con su Sentencia 'T'C/0100/22) y 033-2021-SSEN-00745 (confirmada por el Tribunal Constitucional con su Sentencia TC/0340/22). **Tercer medio:** Desnaturalización de los hechos y violación de la ley, ya que el Tribunal a quo entiende que la DGII tiene facultad legalmente atribuida para poder fiscalizar el PUN" (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

Sobre el interés casacional

7. Con anterioridad al examen de los medios de casación, corresponde que esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, actuando como Corte de Casación, evalúe si en la especie se satisfacen los presupuestos de admisibilidad requeridos por el legislador y cuyo control oficioso prevé la ley, en lo relativo a la acreditación del interés casacional.

Exp. núm.: [redacted]-RECA-02107
Solicitud núm.: 003-2023-02223
Recurrente: Envirogold, Las Lagunas Limited
Recurrido: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

8. 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]

9. En ese tenor, el artículo 10 de la Ley núm. 2-23 sobre recurso de casación prevé las 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*

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

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 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.

10. El interés casacional como institución procesal reviste 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. Nos referimos a las materias señaladas en el numeral 2 del artículo 10, las cuales 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 sentido 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 lo que provenga la sentencia impugnada. Igualmente, ha lugar a retener interés casacional presunto cuando se haya incurrido en una infracción sustantiva o procesal, según resulta del ámbito y alcance del artículo 12 de la citada ley.

11. De conformidad con la Ley núm. 2-23 del 17 de enero de 2023 el recurso de casación se concibe en el nuevo proceso como una vía de derecho que plantea un ámbito regulatorio con eje de optimización en el 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.

12. La naturaleza y esencia del interés casacional en su examen de validación legal 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.

13. 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, tal como ocurre en el caso de la especie.

14. En ese sentido se debe entender que cuando el recurrente ha omitido toda referencia al interés casacional, es decir, en el caso de no haber señalado siquiera en cuál de las tres (3) causales previstas respecto de ese instituto apoya sus medios de casación, deben ser declarados inadmisibles en vista de la imposibilidad de esta Tercera Sala de determinar la existencia o no de dicho nuevo filtro introducido en el procedimiento de casación dominicano.

15. Que la inadmisibilidad de algunos medios del recurso de casación o de todos por falta de interés casacional no provoca la inadmisión del recurso, ello en vista de que este examen de la corrección o no de los medios para verificar la existencia o no de interés casacional transciende el umbral de la inadmisión del recurso de casación. Todo sobre la base de que se abordó si el medio de casación sometido está bien o mal fundado en derecho.

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

[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.

de agosto de 2023, pues debe considerarse que en esos casos existe un interés casacional presunto.

19. El interés casacional presunto existe cuando la norma que invoca el recurrente como fundamento de su recurso de casación es aplicable al juez y no a las partes, con lo que quedaría, en caso de que sea acogido el medio en cuestión, configurado un vicio de actividad (in procedendo). Esto último sucede cuando el juez que dictó el fallo impugnado violenta las reglas que rigen su accionar jurisdiccional o de funcionamiento de su profesión en lo que tiene que ver con el conocimiento y decisión de los asuntos sometidos a su consideración.

20. Lo anterior en vista de que, cuando el juez transgrede las reglas que regulan el accionar de su profesión y comete y vicio de actividad -tal y como serían, a título de ejemplo simplemente enunciativo, todas las irregularidades relativas a la motivación de la decisión (insuficiencia, contradicciones, falta de ponderación de pruebas, omisión de estatuir, fallos extra-petita, desnaturalización de hechos y pruebas etc.), su sentencia no hace doctrina jurisprudencial capaz de unificarse vía el instituto del interés casacional. De modo que este último no debe ser exigido cuando concurre ese tipo de vicio. En cambio, cuando la norma que invoca el recurrente en casación en el medio

que se examina se relaciona con el derecho aplicable a las partes, se estará alegando un vicio de juicio (*in iudicando*). Cuando la Corte de Casación decido respecto de este tipo de vicio hará doctrina para unificar los criterios dispares que hayan podido adoptados por los tribunales inferiores, por lo que aplicarán aquí las disposiciones respecto del interés casacional contenidas en la ley 2-23, sobre recurso de casación.

21. Concretamente, tras la lectura del memorial de casación interpuesto por la sociedad Envirogold (las Lagunas) Limited, se advierte que los medios de casación propuestos se encuentran fundamentados en violaciones relacionadas al relativo interés casacional presunto, es decir, desnaturalización y contradicción de motivos, vicios estos que recae en el dominio de infracciones procesales y, por consiguiente, no resulta indispensable una justificación pormenorizada del recurrente dado que envuelve un interés casacional presunto, en consecuencia, esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, se dispondrá a su conocimiento.

22. Para apuntalar el primer medio de casación, la parte recurrente alega, en esencia, que el tribunal *a quo* incurrió en una desnaturalización de los hechos al establecer que la Participación Sobre Utilidades Netas (PUN) es un impuesto, cuando esta es una contraprestación especial creada y regulada por

el contrato especial suscrito entre la parte recurrente y el Estado Dominicano; pues el tribunal a quo entiendo que la resolución núm. 204-04, dictada por el Congreso Nacional que aprueba el contrato especial tiene efecto similares a una ley para atribuir al PUN características similares a un impuestos.

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

"… 21. La parte recurrente, la entidad ENVIROGOLD (LAS LAGUNAS) LIMITED pretende con la interposición del recurso contencioso tributario que nos ocupa, que el tribunal proceda a revocar la Resolución de Reconsideración núm. RR-[redacted], de fecha 22 de julio de 2021, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos (DGI), alegando lo siguiente: "(...) la DGI erróneamente considera que el PUN es un impuesto y, como tal, está sujeto a las normas de determinación de la obligación tributaria conforme el Código Tributario y sus normas complementarias. No obstante, el Participación sobre Utilidades Netas PUN no es un impuesto que esté sujeto a las normas de cálculo o determinación que son normalmente aplicables a los impuestos nacionales, sino que el PUN es una contraprestación especial creada y regulada con el Contrato Especial. (...) De tal forma, es claro que conforme los artículos 17.4 y 50.3 de la Constitución dominicana la explotación de un bien propio del Estado conlleva para el concesionario el pago de una contraprestación, NO de un tributo; y en el caso de ENVIROGOLD el pago del RNF y el PUN se crea y regula en el Contrato Especial como una contraprestación (sin importar que sea llamada regalía) que debe ser pagado a cambio de la extracción, procesamiento y comercialización de recursos mineros. (...) Conforme el principio de legalidad tributaria, la imposición del

pago de un tributo sólo es procedente cuando ese tributo es expresamente establecido previamente mediante la ley, y en la misma se establezcan los modos de su recaudación e inversión, además de que no contravenga ningún otro principio o derecho constitucionalmente protegido. (...) Lo anterior indica que la DGI, como un organismo que está regulado primordialmente la Ley 227-06 y el Código Tributario, además de estar limitado en su actuación por el por contenido desarrollado del principio de legalidad tributaria constitucionalmente consagrado, sólo puede ejercer sus facultades sobre los impuestos que le indica la legislación que regula ese impuesto a ser aplicado al contribuyente. Así y tomando en consideración que el PUN es creado y regulado de manera especial en el Contrato Especial, si el Contrato Especial no establece que es la DGII su órgano fiscalizador, la DGII no puede motu propio atribuirse esas facultades, sobre todo cuando el Contrato Especial establece que corresponde a la DGM la supervisión de todo lo relacionado con el Contrato Especial, incluyendo el cálculo y pago del PUN, bajo el procedimiento de solución de disputas que el mismo Contrato Especial establece.(...) Se reitera que aun cuando la DGIT haya sido asignada como una mandataria de la Dirección General de Minería, adscrita al MEM, en calidad de entidad pública asignada para ser la contraparte de ENVIROGOLD respecto la ejecución del Contrato Especial (sección 8.1 del Contrato Especial), dicha delegación de funciones del MEM a la DGII está limitada, como mucho, al ejercicio de las mismas funciones, derechos y obligaciones que están consignadas a esos fines en el Contrato Especial; es decir, ante la reclamación de cualquier situación, incluyendo lo que pudiera surgir respecto el PUN, obligatoriamente la DGII debe utilizar los mecanismos de solución de disputas previstos en el Contrato Especial; por lo que la DGII debe abstenerse de intentar aplicar los procesos y ejercer las facultades que para otras situaciones relacionadas con los impuestos nacionales el Código Tributario le prevé, como es el caso de estar realizando impugnación esa las bases de

cálculo del PUN.(...) Así, se enfatiza que: que: (a)el PUN no es un impuesto nacional, sino una regalía o contraprestación acordada en el Contrato Especial a favor del Estado Dominicano; y (b) las disposiciones contenidas en el Código Tributario no le son aplicables al PUN, pues no es un impuesto nacional. De tal forma, si existe un reclamo sobre la base de cálculo del PUN, el mismo debe ser analizado y reclamado conforme los mecanismos establecidos en el Contrato Especial. (...) Las impugnaciones realizadas por la DGI respecto la base de cálculo del PUN para el año 2018, recae en el vacío entendimiento de la DGII de que la sociedad MKS (Switzerland) S.A. ("MKS") es una empresa relacionada de ENVIROGOLD, y se dice vacío porque no han sido entregadas o motivadas en la Resolución de Determinación PUN DFEGC 2170168 ni en la Resolución RR-[redacted] las pruebas que acrediten ese "entendimiento" de partes relacionadas o grupo económico. Bajo ese arbitrario "entendimiento" de partes relacionadas, la DGI aplicó ilegalmente al precio de referencia de venta del oro y la plata los promedios establecidos para empresas Filiales conforme la sección del Contrato Especial, e impugnó como gasto deducible todas las facturas emitidas por la operación comercial realizada con MKS.(...) Con base a lo anterior y al artículo 1315 del Código Civil, la DGIL como contraparte de ENVIROGOLD en este Recurso Contencioso Tributario, es la que debe probar, no simplemente mencionar porque así le apetece tanto en su Resolución de Determinación PUN DFEGC 2170168 como en la Resolución RR[redacted], que MKS y ENVIROGOLD son partes relacionadas. Si la DGI alega que MKS y ENVIROGOLD son partes relacionadas, es la DGII que debe depositar ante este Tribunal los documentos corporativos de ENVIROGOLD o MKS que prueben esa afirmación de la DGIL (...) ENVIROGOLD no sólo decidió invertir en la República Dominicana teniendo en cuenta la expectativa generada por los beneficios resultantes del Contrato Especial; sino que a partir de las condiciones ofrecidas para formalizar el Contrato Especial formuló un proyecto ambientalmente

Exp. núm.: [redacted]-RECA-02107
Solicitud núm.: 003-2023-02223
Recurrente: Envirogold, Las Lagunas Limited
Recurrido: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

responsable y sostenible para la extracción, procesamiento y comercialización de los minerales y metales extraídos de la Presa de Colas Las Lagunas, además del tratamiento de sus aguas residuales, con beneficios que son compartidos con el Estado dominicano mediante el pago de las regalías o contraprestaciones acordadas en el Contrato Especial: RNF y PUN.(...) Así, las disposiciones contenidas en el Contrato Especial, las cuales adquirieron una categoría de ley debido a su aprobación por el Congreso Nacional, establecen no sólo los derechos y obligaciones de las Partes a nivel contractual, sino que con el mismo se instituyen las reglas y procedimientos sobre las cuales se realizarán los trabajos relativos al tratamiento de la Presa de Colas Las Lagunas, incluyendo los aspectos técnicos, regulatorios, financieros y del cálculo de las contraprestaciones o compensaciones que son pagadas al Estado dominicano por la explotación de los minerales y metales finalmente extraídos; todo lo cual caracteriza al Contrato Especial como un instrumento autosuficiente que define plenamente el estado de las cosas, derechos, obligaciones y sus efectos jurídicos, confirmándose una "situación jurídica consolidada" a favor de ENVIROGOLD. (...) Por su parte, la imposición de tributos o sanciones fiscales inexistentes conlleva evidentes restricciones al derecho de propiedad en el sentido de que, en su virtud, ilegalmente se despoja a favor del Estado una parte del patrimonio de los particulares, en este caso ENVIROGOLD, lo que es contrario al principio de no confiscatoriedad que rige en la República Dominicana. En principio y acorde a las disposiciones establecidas en la Constitución, la expropiación sólo puede ser llevada a cabo por razones de utilidad pública y previo el pago del valor de la misma, ya sea acordado por las partes o por un tribunal que así lo decida; por lo que la forma más habitual de expropiación implica una compensación justa al sujeto expropiado. En materia impositiva, la utilidad y compensación del tributo se justifica con los bienes y servicios que son prestados por el Estado a la ciudadanía, pero el PUN no es un tributo, por lo que no deben

Exp. núm.: [redacted]-RECA-02107
Solicitud núm.: 003-2023-02223
Recurrente: Envirogold, Las Lagunas Limited
Recurrido: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

aplicársele las reglas contenidas para los tributos en el Código Tributario y sus normas complementarias; y el hacerlo generaría un perjuicio muy grave para ENVIROGOLD por la expropiación ilegítima e inconstitucional de sus activos." (sic) 22. En ese sentido, La DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII) alega en su defensa que "toda la discusión anterior como advertimos tiene un solo fin, crear una falsa incertidumbre respecto si la Dirección General de Impuestos Internos (DGI) tiene la facultad de cobrar y fiscalizar los impuestos o regalías que tiene la obligación de pagar la recurrente.(...) contrario a lo que entiende la impetrante, la Institución del Estado que tiene estas facultades es la Dirección General de Impuestos Internos (DGID), pero no por un capricho de la DGIT, como ente del Estado, sino porque la recaudación de los tributos mineros desde 1971 hasta la fecha, han sido recaudados y fiscalizados por la Administración Tributaria. Hecho que se puede constatar al dar lectura a la Ley 146-71 en su Título VIL que trata sobre el Sistema Tributario del sector minero, donde en todo momento los tributos como el Impuesto sobre la Renta, las regalías, así como la patente minera, serían pagados y administrados por Rentas Internas y Aduanas, es decir, la Administración Tributaria. Hecho que se puede constatar al dar lectura a la Ley 146-71 en su Título VII, que trata sobre el Sistema Tributario del sector minero, donde en todo momento los tributos como el Impuesto sobre la Renta, las regalías, así como la patente minera, serian pagados y administrados por Rentas Internas y Adunas, es decir la Administración Tributaria. (...) En atención de lo anterior, mediante correo de fecha 07 de agosto del 2012, es enviado a esta Dirección General de Impuestos Internos, el Procedimiento para los pagos de Obligaciones de las Lagunas Limited a Republica Dominicana, donde de forma específica se reconoce, "DGI deberá realizar las acciones pertinentes a los fines de facilitar el cumplimiento de las Lagunas Limited y llevar acabo la fiscalización de sus pagos", elemento que el ministerio en ocasión del presente recurso certifica mediante la

Exp. núm.: [redacted]-RECA-02107
Solicitud núm.: 003-2023-02223
Recurrente: Envirogold, Las Lagunas Limited
Recurrido: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

comunicación MH-2022-010739, de fecha 26 de abril del 2022. En ese tenor, es emitida por la Dirección General de Minería, la Comunicación 0002053, de fecha 11 de octubre del 2012, dirigida en la Dirección General de Impuestos Internos, a los fines de esta diera apertura a las cuentas indicadas en el Contrato Especial para recibir el pago de los impuestos y regalías, resultantes de las obligaciones tributarias estatuidas a cargo de Envirogold (Las Lagunas) Limited. Asimismo, como se puede constatar en la Comunicación 3720, emitida por el Ministerio de Industria y Comercio, de fecha 11 octubre del 2012, dirigida al Ministerio de Hacienda, donde es el mismo ministerio que indica que la recaudación de las obligaciones tributarias establecidas en el Contrato Especial, escapan a sus competencias, en tanto el Código Tributario y demás leyes indican que la única con esta facultad es la Administración Tributaria. Posteriormente, el Ministerio de Hacienda mediante la comunicación MH/ DGPLT 5671, indica que es la propia Empresa Envirogold, que solicita la elaboración del Procedimiento para los pagos de Obligaciones de las Lagunas Limited a República Dominicana, procedimiento que como se indicar posteriormente fuera enviado a la Dirección General de Impuestos Internos. (...) es un hecho que la Administración Tributaria como parte de la Administración Pública, es la institución del Estado encargada de la aplicación de las normas tributarias y de controlar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las mismas, todo esto encaminado a su labor principal de recaudación de los impuestos, en el caso que nos ocupa la recaudación de los impuestos y regalías contenidos en el Contrato Especial suscrito con el Estado, sin desmedro de la facultad delegada de fiscalización del cumplimiento tributario universal de la recurrente…. Sobre la Participación sobre Utilidades Netas (PUN) 24. En fecha 21 de julio de 2004, se aprueba mediante Resolución núm. 204-04, emitida por el Congreso Nacional, el Contrato especial para la evaluación, explotación y beneficio de la presa de Colas Las Lagunas, del cual se tomarán en cuenta para la

Exp. núm.: [redacted]-RECA-02107
Solicitud núm.: 003-2023-02223
Recurrente: Envirogold, Las Lagunas Limited
Recurrido: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

resolución del presente caso, los siguientes datos: A) Definición y forma de pago de la denominada Participación sobre Utilidades Netas (PUN), según el contrato: "Artículo 1, definiciones y referencias. 1.1.- Términos definidos. "PUN" o "Impuesto PUN" tendrá el significado especificado en la Sección 8.1.3 y 8.4. (...) 8.1.- Obligaciones de Pago de LAS LAGUNAS LIMITED. LAS LAGUNAS LIMITED efectuará los siguientes pagos de impuestos y regalías al ESTADO DOMINICANO a través de la Dirección General de Minería, con respecto a las actividades que constituyen el Proyecto: 8.1.3.- Una regalía sobre los beneficios netos denominada Participación sobre Utilidades Netas o "PUN" conforme se dispone en la Sección 8.4. (...) 8.4.- Pagos PUN. LAS LAGUNAS LIMITED efectuará pagos PUN (que son una proporción del Flujo de Efectivo comenzando a partir del Año Fiscal en que el Flujo de Efectivo de las Operaciones (independientemente de si fueren o no durante el Período de Operaciones Industriales), hasta el final de ese Año Fiscal, excediere por primera vez el Monto de Recuperación (conforme se define en la Sección 8.4 así como por cada Año Fiscal de ahí en adelante. El pago requerido de PUN para cada uno de esos Años Fiscales será determinado conforme a la Sección 8.4. Los pagos el PUN en cualquier Año Fiscal serán efectuados a más tardar en la fecha en que debe entregarse la declaración del impuesto sobre la renta de LAS LAGUNAS LIMITED para ese año.(...) 9.2.1.- Desde el comienzo del Período de Operaciones Industriales, LAS LAGUNAS LIMITED transferirá de las Cuentas Especiales al ESTADO DOMINICANO o a quien éste designare de conformidad con los términos de este Contrato: 9.2.4.- El monto de cualquier pago del Impuesto PUN? debido de conformidad con las disposiciones de la Sección 8.4; pero, sin embargo, en caso de que los Dólares en las Cuentas Especiales fuesen insuficientes para efectuar los pagos, LAS LAGUNAS LIMITED efectuará pagos en Dólares de otras fuentes que considerare apropiadas. B) Ley aplicable: "8.3.- Obligaciones Impositivas Generales. Sujeto a las disposiciones de la Sección 8.6, las obligaciones

impositivas de LAS LAGUNAS LIMITED se aplicarán conforme se dispone en el Código Tributario de la República Dominicana", vigente en la Fecha Efectiva del Contrato considerando cualesquiera modificaciones, enmiendas o cambios posteriores que surgieren bajo las leyes vigentes cada cierto tiempo." C) Exenciones: "8.6.1.- Las partes contratantes acuerdan expresamente que Las Lagunas Limited se beneficiará de las exenciones, exoneraciones y facilidades indicadas de manera enunciativa en este artículo durante la vigencia de este contrato: a. Exención del cien por ciento (100%) de los derechos de importaciones y aranceles aduaneros (...) b. Exención del Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS); c. Exención de cualquier otro tipo de impuesto, tasas, arbitrios, nacionales o municipales", vigente a la fecha o que se establezca en el futuro durante la vigencia de este contrato." D) Indemnizaciones: "13.1.- LAS LAGUNAS LIMITED defenderá, indemnizará y mantendrá indemne al ESTADO DOMINICANO y sus directores, funcionarios, empleados y agentes contra todas las Pérdidas en la medida que tales Pérdidas fueren experimentadas o incurridas con relación a o como resultado de o surgidas a raíz de o en virtud de: 13.1.2.- Violación o incumplimiento por parte de LAS LAGUNAS LIMITED de cualquiera de las obligaciones y compromisos contenidos en este Contrato a ser ejecutados por LAS LAGUNAS LIMITED. 13.3.- Procedimiento de Indemnización. Si una Parte eligiere reclamar algún derecho a indemnización bajo este Contrato dará Notificación con prontitud a la Parte frente a la cual busca indemnización. Dicha Notificación establecerá la naturaleza del reclamo de indemnización y la base de los hechos para tal reclamo." 25. Es importante señalar que en el referido contrato suscrito entre el Estado Dominicano y ENVIROGOLD (LAS LAGUNAS) LIMITED, se puede observar cierta incongruencia, en razón de que la misma remite lo relativo a las obligaciones impositivas al Código Tributario, no obstante, exime de todo impuesto nacional a la entidad hoy recurrente. De igual

manera, establece el procedimiento para el cobro del PUN, más no así un procedimiento concreto de cómo serán cobradas las indemnizaciones en caso de falta de pago del mismo… 30. Indubitablemente el Código Tributario, aunque sí permite el uso de analogías a los fines de determinación del hecho generador del tributo, no establece métodos para su interpretación. Es una realidad que, en nuestro ordenamiento legal, son escazas las ocasiones en que la norma dispone pautas a seguir relativas al método y criterio de argumentación que debe ser utilizado para su interpretación, permitiendo cierta discrecionalidad al órgano judicial para decidir cuál ha de ser el más adecuado, debiendo para esto, el Tribunal, proveer una razón suficiente y una adecuada motivación de su decisión. 31. Lo anterior permite que el operador jurídico, utilice el criterio de interpretación sistemático, observando que el ordenamiento jurídico responde a un sistema coherente, pleno y ordenado. En tal sentido, acudiendo a los tipos de argumentos y los cánones de la interpretación, se puede colmar laguna normativa en una disposición normativa utilizando disposiciones de otro orden jurídico o ya sea público o privado, siempre y cuando el legislador no prohíba la interpretación analógica o extensiva… 34. De lo anterior, se colige que, el Contrato especial para la evaluación, explotación y beneficio de la Presa de Colas Las Lagunas, del 28 de abril de 2004 y aprobado por el Congreso Nacional mediante Resolución núm. 204-04 en fecha 30 de julio de 2004, de conformidad con los términos del artículo 244 de Constitución, establece un impuesto o regalía especial, denominado Partición sobre Utilidades Netas (PUN), el cual si bien no es un impuesto nacional, funciona como tal y, en ese sentido, este Tribunal entiende que el mismo debe ser fiscalizado con las normas y procedimientos dela legislación impositiva dominicana, tal como se establece de forma implícita en el referido contrato interpretándose como la verdadera intención del legislador al momento de aprobar el mismo, pues lo contrario resultaría en una clara vulneración de las leyes y la Constitución, en sentido de otorgarle

a una determinada institución del estado, funciones que por ley le pertenecen a otra. 35. En ese orden de ideas, en fecha 11 de octubre de 2012, el entonces Ministerio de Industria y Comercio, Lic. [redacted], mediante Oficio núm. 3720, le solicita al Ministerio de Hacienda lo siguiente: "Luego de saludarle cortésmente, en relación con lo referido en el asunto, tenemos a bien solicitar su intervención para que, en el menor tiempo posible, sea designada una cuenta del Estado Dominicano, a fin de que EnviroGold (Las Lagunas) Limited, arrendataria de la Presa de Colas Las Lagunas, pueda transferir los pagos relativos a los impuestos y regalías derivados del Contrato, en vista de que la referida contratista ya comienza el Periodo de Operaciones Industriales, y a la fecha ha generado obligaciones para el pago del Retorno Neto de Fundición (RNF) al Estado Dominicano. En función de lo anterior, le agradecemos determinar el punto de recepción de los pagos de la sociedad, de manera que el suscrito, en su calidad de Representante Gubernamental Autorizado, pueda proceder a hacer la notificación pertinente. A tal efecto, llamamos su atención sobre la Cláusula 8.1 del Contrato, que establece los impuestos y regalías que la contratista debe pagar al Estado Dominicano a través de la Dirección General de Minería. No obstante, entendemos que esta disposición es inaplicable debido a que el Código Tributario y otras normas señalan que sólo corresponde a los Órganos de la Administración Tributaria llevar a cabo las actividades de recaudación de impuestos."… 37. En la especie, este Colegiado entiende prudente el accionar del Ministerio de Industria y Comercio, sujeto a la constitución, en coordinación con el Ministerio de Hacienda y la Dirección General de Impuestos Internos, al entender que la institución que legalmente debe ser la responsable de fiscalizar el PUN a la impetrante, es la Administración Tributaria, en apego al Código Tributario, y a los principios de certeza normativa y ejercicio normativo del poder establecidos en la ley 107-13, en su artículo 3, numerales 8 y 10…. 43. Finalmente, y debido a que no se ha demostrado que la Dirección

General de Impuestos Internos haya cometido alguna violación a la ley o a los derechos de la entidad ENVIROGOLD (LAS LAGUNAS) LIMITED, procede rechazar el presente recurso en su totalidad, tal como se hará constar en la parte dispositiva de la sentencia" (sic)

24. A manera de presupuesto resulta procedente establecer que los jueces de fondo se encontraban apoderados de un recurso contencioso tributario, en el cual la sociedad comercial Envirogold Las Lagunas Limited solicitó que sea revocada la resolución de reconsideración núm. RR-[redacted] de fecha 22 de julio de 2021, alegando que la Participación de Utilidades Netas (PUN) establecida en el contrato especial suscrito con el Estado Dominicano no es un impuesto nacional, sino que es una contraprestación que debe pagar la parte recurrente al Estado Dominicano por la explotación de los recursos mineros.

25. De la lectura de la sentencia impugnada, se advierte que los jueces del fondo se limitaron a rechazar el recurso contencioso tributario interpretando el contrato especial de manera que asignaron a la Participación sobre Utilidades Netas (PUN) la categoría de impuesto, basándose únicamente en la referencia incluida en el contrato bajo la denominación de "Impuesto PUN".

26. *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[3].

27. Respecto de la desnaturalización como medio de casación esta Tercera Sala ha sostenido el criterio de que para que exista, *es necesario que los jueces den un sentido (…) a dichos hechos (…) distinto al que realmente tienen…*[4].

28. El artículo 243 de la Constitución de la República establece que "*el régimen tributario está basado en los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad para que cada ciudadano y ciudadana pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas*".

29. Conforme a lo anterior, la calificación otorgada por los jueces de fondo, al considerar que la Participación sobre Utilidades Netas (PUN) constituye un impuesto únicamente por la referencia al término "Impuesto PUN" en el contrato especial, implica una desnaturalización de su verdadero contenido, máxime cuando el tribunal *a quo* omitió examinar si dicha figura cumple con los elementos esenciales de un tributo conforme al marco jurídico vigente y, en su lugar, fundamentó su decisión exclusivamente en la denominación

[3] Jacques y Louis BORÉ, *La cassation en matèrie civile*. Dalloz Action 2009/2010, p. 450, núm. 79.22.
[4] SCJ, Tercera Sala. sent núm. 393, 30 de mayo de 2018. BJ. Inédito.

empleada en el contrato, sin tomar en cuenta si conforme a su origen, regulación y exigibilidad se deriva del acuerdo especial o del régimen tributario ordinario.

30. En ese sentido, el tribunal *a quo* incurrió en una incorrecta calificación jurídica de la Participación sobre Utilidades Netas (PUN), otorgándole la naturaleza de un impuesto con base exclusiva en la denominación empleada en el contrato, sin analizar si cumplía con los requisitos esenciales de un tributo conforme al ordenamiento jurídico vigente. Esta interpretación errónea desvirtúa la verdadera naturaleza de la obligación, omitiendo el análisis de su origen contractual y su régimen específico de regulación y exigibilidad.

31. En consecuencia, al haber incurrido en desnaturalización del contrato, el tribunal *a quo* ha vulnerado el principio de legalidad tributaria, conforme al cual los tributos deben ser creados mediante ley y no mediante contrato. en consecuencia, se advierte, que los jueces del fondo han incurrido en los vicios denunciados por la parte hoy recurrente en casación, por lo que procede acoger este primer y segundo medio de casación.

32. Dada la naturaleza de la decisión asumida por esta Tercera Sala no procede ponderar los demás medios planteados por la parte recurrente, en

vista de que el Tribunal Superior Administrativo procederá a conocer nuevamente por un asunto de naturaleza lógica, todos los aspectos de fondo presentados por las partes.

33. Dada la naturaleza de la decisión asumida por esta Tercera Sala no procede ponderar los demás medios planteados por la parte recurrente, en vista de que el Tribunal Superior Administrativo procederá a conocer nuevamente, por un asunto de naturaleza lógica, todos los aspectos presentados por las partes.

34. De conformidad con lo previsto en el artículo 36 párrafo V de la Ley núm. 2-23, cuando la sentencia es casada, el asunto será enviado a otra jurisdicción de la misma categoría que aquella de la cual emana la sentencia casada o a otra sala u otra composición de jueces de la misma jurisdicción.

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

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

Exp. núm.: [redacted]-RECA-02107
Solicitud núm.: 003-2023-02223
Recurrente: Envirogold, Las Lagunas Limited
Recurrido: Dirección General de Impuestos Internos (DGII)
Materia: Contencioso tributario
Decisión: Casa

jurisprudencial observada y sobre la base de los motivos expuestos, dicta por autoridad y mandato de la ley la siguiente decisión:

FALLA

ÚNICO: CASA la sentencia núm. 0030-04-2023-SSEN-00456 de fecha 7 de julio de 2023, dictada por la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo en atribuciones de lo contencioso tributarias, cuyo dispositivo ha sido copiado en parte anterior del presente fallo y envía el asunto ante la Quinta Sala del Tribunal Superior Administrativo, en las mismas atribuciones.

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 secretario que figuran en la estampa.