
Sentencia impugnada: Tercera Sala de Tribunal Superior Administrativo, del 29 de abril de 2016.

Materia: Contencioso-Tributario.

Recurrente: César Augusto Jiménez Hernández.

Abogados: Dres. Ulises Cabrera y Ángel Pérez Mirambeaux.

Recurrido: Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

Abogados: Dr. Ubaldo Trinidad Cordero y Licda. Davilania Quezada Arias.

Juez ponente: Mag. Rafael Vásquez Goico.

EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA

La Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, actuando como corte de casación, competente para conocer las materias de *tierras, laboral, contencioso administrativo y contencioso tributario*, regularmente constituida por los magistrados Manuel Alexis Read Ortiz, presidente, Manuel R. Herrera Carbuccia, Moisés A. Ferrer Landrón, Anselmo Alejandro Bello F. y Rafael Vásquez Goico, jueces miembros, asistidos de la secretaria de la Sala, en la sede de la Suprema Corte de Justicia, ubicada en Santo Domingo de Guzmán, Distrito Nacional, en fecha **16 de septiembre de 2020**, año 177° de la Independencia y año 157° de la Restauración, dicta en audiencia pública, la siguiente sentencia:

Apoderada del recurso de casación interpuesto por César Augusto Jiménez Hernández, contra la sentencia núm. 185-2016, de fecha 29 de abril de 2016, dictada por la Tercera Sala de Tribunal Superior Administrativo, cuyo dispositivo figura copiado más adelante.

I. Trámites del recurso

El recurso de casación fue interpuesto mediante memorial depositado en fecha 8 de julio de 2016, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, a requerimiento de César Augusto Jiménez Hernández, dominicano, titular de la cédula de identidad y electoral núm. 001-0096275-2, domiciliado y residente en la avenida Roberto Pastoriza núm. 654, ensanche Evaristo Morales, Santo Domingo, Distrito Nacional; quien tiene como abogados constituidos a los Dres. Ulises Cabrera y Ángel Pérez Mirambeaux, dominicanos, tenedores de las cédulas de identidad y electoral núms. 001-0117642-8 y 001-1294586-0, con estudio profesional, abierto en común en la avenida John F. Kennedy núm. 64, segundo piso, edif. Abogados & Notaría Ulises Cabrera, Santo Domingo, Distrito Nacional.

La defensa al recurso de casación fue presentada mediante memorial depositado en fecha 4 de agosto de 2016, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), ente de derecho público con personalidad jurídica propia conforme con la Ley núm. 227-06, con su domicilio legal en la avenida México, edif. núm. 48, sector Gascue, Santo Domingo, Distrito Nacional, representada por su director general Magín Javier Díaz Domingo, dominicano, provisto de la cédula de identidad y electoral núm. 001-0172635-4, domiciliado y residente en Santo Domingo, Distrito Nacional; la cual tiene como abogados constituidos al Dr. Ubaldo Trinidad Cordero y a la Licda. Davilania Quezada Arias, dominicanos, portadores de las cédulas de identidad y electoral núms. 001-1219107-7 y 001-1345020-6, con domicilio legal en el de su representada.

Mediante dictamen de fecha 29 de abril de 2016, suscrito por la Dra. Casilda Báez Acosta, la Procuraduría General de la República dictaminó el presente recurso de casación, estableciendo que procede rechazarlo.

La audiencia fue celebrada por esta Tercera Sala, en atribuciones de lo *contencioso tributario*, en fecha

4 de marzo de 2020, integrada por los magistrados Manuel R. Herrera Carbuccia, en funciones de presidente; Anselmo Alejandro Bello F. y Moisés Ferrer Landrón, jueces miembros asistidos de la secretaria y del alguacil de estrados.

II. Antecedentes

En fecha 6 de junio de 2012, la Dirección General de Impuestos Internos le notificó a César Augusto Jiménez Hernández, el acto núm. 160/2013 intimándole a pagar los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria de los ejercicios fiscales de 2013 y 2014, incluyendo los inmuebles vendidos a terceros, por lo que César Augusto Jiménez Hernández solicitó la reconsideración, siendo rechazada mediante resolución núm. 1028-2014, de fecha 2 de diciembre de 2014, en consecuencia, interpuso recurso contencioso tributario, dictando la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, la sentencia núm. 185-2016, de fecha 29 de abril de 2016, 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 por el señor CÉSAR AUGUSTO JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, en fecha doce (12) de enero del año 2015 contra la Resolución de Reconsideración No. 1028-2014, de fecha 02 de diciembre de 2014, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII). **SEGUNDO:** En cuanto al fondo, RECHAZA el presente Recurso Contencioso Tributario por los motivos expuestos en el cuerpo de la sentencia, y en consecuencia, CONFIRMA en todas sus partes la Resolución de Reconsideración No. 1028-2014, de fecha 02 de diciembre de 2014, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), por los motivos expuestos en el cuerpo de la sentencia. **TERCERO:** Se DECLARA el proceso libre de costas. **CUARTO:** ORDENA la comunicación de la presente sentencia, por secretaría, a la parte recurrente al señor CÉSAR AUGUSTO JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, a la parte recurrida DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII) y a la PROCURADURÍA GENERAL ADMINISTRATIVA. **QUINTO:** ORDENA que la presente Sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Superior Administrativo (sic).

III. Medios de casación

La parte recurrente invoca en sustento de su recurso de casación los siguientes medios: “**Primer medio:** Violación de la ley, artículos 544 y 1582 del Código Civil de la República Dominicana que definen el derecho de propiedad y la forma de adquirirlo. Falta de base legal. **Segundo medio:** Violación de la ley 18-88 del 5 de febrero del 1988, que establece el pago de impuestos a la propiedad inmobiliaria. **Tercer medio:** Violación al artículo 243 de la Constitución que establece los principios cardinales de la tributación. **Cuarto medio:** Desconocimiento y violación al artículo 6 de la Constitución de la República. **Quinto medio:** Violación al derecho a la restitución del pago de lo indebido”.

IV. Considerandos de la Tercera Sala, después de deliberar

Juez ponente: Rafael Vásquez Goico

De conformidad con lo dispuesto en 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, al 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 alega, en esencia, que el tribunal *a quo* observó que el hecho generador del impuesto a la transferencia es la traslación del derecho de propiedad, la cual se materializa al consensuar la venta y hacer entrega del monto a título oneroso, no con el registro de la propiedad inmobiliaria; en la especie, las partes no solo acordaron la cosa y el precio sino que además, los hoy recurridos detentaron la cosa vendida en consecuencia, erróneamente confundió lo anterior con el impuesto a la propiedad inmobiliaria privada previsto en la Ley núm. 18-88, lo que impidió que se realizara una valoración adecuada del caso, incurriendo en falta de base legal.

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

“(…) Es criterio de esta sala que el impuesto de transferencia es exigible en ocasión de la venta real, no la venta jurídica, dado a que el hecho generador de la obligación tributaria no es el contrato, sino la transferencia de la propiedad; que cuando se trata de derechos reales registrados, el acto traslativo de propiedad se perfecciona una vez se cumple con dicha formalidad, y no solo consensus; Según se desprende de los documentos depositados en él expediente, en el que se anexan veintinueve (29) contratos en los que aparece el recurrente como propietario de los mismos, y no obstante, el mismo alegar que fueron vendidos los inmuebles que aparecen en dichos contratos, no figuran en el expediente los documentos que demuestren al Tribunal la transferencia de la propiedad; documentos que validen su solicitud de exclusión al pagodel Impuesto sobre la Propiedad Inmobiliaria, ni tampoco se adjunta la factura que acredite quécumplió sus compromisos fiscales relativos al IPI, por lo que el Tribunal entiende que la Administración Tributaria, actuó conforme las atribuciones otorgadas por la Constitución y las leyes que rigen la materia, relativas a las disposiciones generales aplicables a todos los tributos internos nacionales y a las relaciones jurídicas emergentes de ellos, en sus funciones recaudadora, motivos por los cuales, el Tribunal rechaza su solicitud, por falta de pruebas”(sic).

El artículo 2 del Código Tributario establece que *las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan a la Administración Tributaria, la cual podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad. En cambio, cuando el hecho generador es definido atendiendo a la forma jurídica, deberá atenderse a ésta. Párrafo I. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.*

Con base en una determinación del impuesto a la propiedad inmobiliaria (IPI), los jueces del fondo constataron que, si bien el recurrente había realizado un acto de venta con relación a los inmuebles objeto de controversia, no se había hecho su correlativa transferencia al comprador, lo cual provocó que rechazaran el recurso contencioso tributario formulado por el hoy recurrente sobre la base de que el hecho generador del impuesto se había realizado en torno a su persona.

Conforme con el texto legal citado anteriormente, se puede evidenciar que la administración tributaria está facultada para dispensar la verdadera naturaleza jurídica a los hechos y realidad económica que se haya verificado a propósito de situaciones que interesen para la determinación del monto de los tributos a pagar por los contribuyentes, siempre y cuando las formas utilizadas por estos últimos sean manifiestamente inapropiadas y ello se traduzca en una disminución en la cuantía de las obligaciones tributarias.

De lo anterior se puede extraer que la administración tributaria puede válidamente presumir que el propietario de un inmueble es el que consta en el certificado de título correspondiente, aunque este último alegue que lo vendió y aporte el acto de compra-venta en ese sentido, siempre y cuando no haya sido registrado por ante el organismo correspondiente conforme a la ley ante las oficinas del registrador de títulos; esta presunción admite prueba en contrario, pudiendo el contribuyente demostrar, ante los jueces del fondo, por cualquier modo de prueba adicional al documento contenido del acto de venta en cuestión, las circunstancias fácticas o jurídicas que eventualmente desvirtúen la referida presunción, todo conforme con un análisis racional y sistemático de las pruebas que se aporten en ese sentido.

Este mecanismo de interpretación crea una armonía entre las facultades que le confiere a la administración tributaria el artículo 2 del Código de Tributario y la libertad contractual prevista en el Código Civil, muy específicamente la que se relaciona con la característica eminentemente consensual para los actos de compraventa.

Sin perjuicio de lo dicho más arriba, que este asunto también se relaciona con la constatación de la oponibilidad, en calidad de tercero, que ha de asumir el Estado dominicano representado por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), en ocasión de una convención tendente a la traslación de propiedad inmobiliaria suscrita entre los particulares, de manera que debe analizarse si el órgano

fiscalizador en la especie la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), es un tercero ante la operación realizada por los particulares, específicamente ante la realidad jurídica de la operación, de manera que se pueda constatar el pago o no del impuesto de propiedad inmobiliaria (IPI).

Ante esta situación es preciso indicar que, si bien ante el Tribunal Superior Administrativo (TSA) en atribuciones de lo contencioso tributario se han de analizar los actos y hechos jurídicos sometidos a su escrutinio, no menos cierto es que, para el fin de la oponibilidad del ente regulador, verificará que tales actos estén dotados de fecha cierta, es decir que fueran sometidos a la formalidad del registro correspondiente -según el caso-.

Los actos traslativos de propiedad inmobiliaria no adquieren fecha cierta por su simple suscripción y materialización, más que para las partes suscribientes, de manera que para otorgarle publicidad y ser oponibles a los terceros, es necesario someter el acto a la formalidad del registro; la sanción a la inobservancia de dicha formalidad es precisamente la inoponibilidad frente a aquellos que no forman parte del convenio.

El requisito imperativo de orden legal expreso para que un documento bajo firma privada pueda ser beneficiado con la fecha cierta es señalado en el artículo 1328 del Código Civil dominicano, en cualquiera de las circunstancias siguientes: a) que una de las partes suscribientes hubiese muerto; b) que el documento traslativo de propiedad hubiese sido transcrito ante el conservador de hipotecas, tomando en cuenta que en el estado actual de nuestro derecho, en los casos en que se trate de derechos inmobiliarios registrados, dicha publicidad vendrá dada por la inscripción en el Registro de Títulos de conformidad con la Ley núm. 108-05 sobre Registro Inmobiliario; y c) por último, que se constate que el contenido indicado en el acto bajo firma privada haya sido transcrito ante un oficial público en ocasión de la redacción de un acto auténtico.

Establecida la formalidad para su oponibilidad frente a terceros, se precisa establecer que la Administración Tributaria, a pesar de su calidad de órgano fiscalizador de las operaciones comerciales que realizan aportes a la tributación nacional, ostenta la condición de tercero en la convención suscrita por particulares, en razón de que, para tener la indicada calidad de tercero es necesario lo siguiente: 1º) no haber figurado en el acto; 2º) ser responsable de un derecho ajeno a los contratantes; y 3º) un conflicto entre el contenido del acto y el derecho invocado por el tercero en cuestión. En ese sentido se constata que la DGII ostenta dicha condición de tercero en la especie, ya que no suscribió ninguno de los indicados contratos, verificándose además de que el derecho invocado resulta ser una consecuencia de la habilitación legal para el recaudo del Impuesto de Propiedad Inmobiliaria (IPI), por lo que no habiéndose publicitado los actos traslativos de propiedad, se ha generado un conflicto sobre el hecho generador del citado impuesto.

Que al no haberse comprobado que los actos traslativos de propiedad fuesen de conocimiento de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) por medio de los mecanismos prescritos en el artículo 1328 del Código Civil dominicano para dotar de fecha cierta las convenciones suscritas entre los particulares, el tribunal *a quo* ha actuado conforme al derecho al descalificar de valor probatorio los contratos bajo firmas privadas aportados por la parte hoy recurrente a fines de la exoneración impositiva relativas al impuesto sobre propiedad inmobiliaria. Todo en razón en vista de que los jueces del fondo determinaron, sin desnaturalización de los hechos de la causa, la no existencia de prueba suficiente de que los inmuebles habían salido del patrimonio del hoy recurrente, ni mucho menos fue puesta a la indicada jurisdicción de fondo en la posibilidad de verificar un hecho jurídico o fáctico de naturaleza tal que permitiera la acreditación de la materialidad de las ventas realizadas, como al efecto sería la comprobación de que personas ajenas a la litis, se encontraban en el pleno uso, goce, disfrute y disposición de los inmuebles, todo para desvirtuar la presunción que más arriba se señaló, motivo por el cual procede rechazar el medio examinado.

Para argumentar su segundo, tercer, cuarto y quinto medios de casación, los que se reúnen por su vinculación y por convenir así a la mejor solución del caso, la parte recurrente indicó textualmente lo

siguiente:

“Quien tiene la obligación de pagar los impuestos sobre transferencia inmobiliaria? La respuesta a esta importante pregunta será una guía efectiva para conducir por el sendero de la equidad y la justicia la reclamación de que se trata. Desde el principio, el comprador o nuevo propietario es el responsable de pagar los impuestos de transferencia de la propiedad inmobiliaria. Esa ha sido la práctica histórica aceptada por la Autoridad Tributaria y la regla común seguida por las partes, vendedores y compradores de inmuebles. La ley 831 del 5 de marzo del 1945, es la guía para el cobro de este tipo de impuestos, asimilada en las leyes impositivas más recientes, en su artículo 4 estableció que la obligación del pago del impuesto para la transferencia aplicable “a todo acto traslativo de propiedad inmobiliaria”, “estará a cargo del adquirente”. A tales fines ver el artículo 7 de la ley 173-07 del 17 de julio del 2007 de eficiencia recaudatoria; Es responsabilidad de todos los ciudadanos del país tributar, en proporción a su capacidad, para financiar los gastos e inversiones públicas. Es deber del Estado, consecuentemente, garantizar la racionalidad del gasto público y la promoción de una administración pública eficiente, pero, además, la labor tributaria del Estado está sometida a ciertos principios y controles para garantizar su legitimidad. El artículo 243 de la Constitución de la República dispone que el régimen tributario esté basado en los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad, para que cada ciudadano pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas. Estos principios cardinales de la legitimidad de la tributación han sido más que inobservados, han sido violentados de manera olímpica por la Dirección General de Impuestos Internos en perjuicio del Recurrente. Como se ha explicado anteriormente, la DGII ha perseguido al Recurrente como responsable del pago de tributos sobre bienes inmuebles que han salido, legal y materialmente, de su patrimonio y sobre los cuales no ejerce ningún tipo de dominio. Con ello viola la ley 1888 del 5 de febrero del 1988, sobre impuesto a la propiedad inmobiliaria, como se ha apuntado precedentemente, pero también establece un criterio de selectividad censurable al no accionar en cobro de impuestos sobre los reales propietarios de los inmuebles, con lo cual vulnera el principio de igualdad al que está sujeto el régimen tributario. Al exigir al Recurrente que pague impuestos por bienes que, además, no generan beneficios a su favor, la Autoridad Tributaria actúa injustamente, con lo cual también viola los señalados principios constitucionales; (...) En razón de que, como ha quedado demostrado, las actuaciones de la Dirección General de Impuestos Internos encaminadas a cobrar al Recurrente impuestos indebidos y en franca violación a los preceptos constitucionales sobre los que descansa la tributación, devienen en nulas y sin efectos jurídicos al tenor de lo que dispone la Constitución en su artículo 6, el cual reza: “Todas las personas y los órganos que ejercen potestades públicas están sujetos a la Constitución, norma suprema y fundamento del ordenamiento jurídico del Estado. Son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento o acto contrarios a esta Constitución”. En vista de tal previsión tanto el cobro de impuesto presentado al Recurrente, como la propia resolución de reconsideración que lo confirma, son actos contrarios a la Constitución y por tanto deben ser declarados nulos, (...) Desde el momento en que la Autoridad Tributaria tiene conocimiento de que la propiedad generadora de un impuesto ha sido transferida legalmente a otro propietario, debe orientar el cobro de la tributación y deferirlo al nuevo propietario, como prescribe la ley 18-88 del 5 de febrero del 1988 y sus modificaciones. El Recurrente ha venido pagando los impuestos que correspondía pagar a los nuevos adquirentes de los inmuebles cuestionados en este recurso. La Dirección General de Impuestos Internos a sabiendas de que el Recurrente había transferido las mencionadas propiedades, cobró a éste, en fecha 9 de julio del 2013, la suma de RD\$232,896.83, según se demuestra mediante el comprobante No. 139528962622, más arriba reseñado. El derecho civil reconoce la institución del pago de lo indebido y la define como el pago que no corresponde a ninguna obligación legal y que otorga a quien lo hace el derecho de una acción en repetición, es decir, en restitución de lo pagado. De acuerdo al razonamiento de los hermanos Mazeaud en su obra Lecciones de Derecho Civil, parte segunda, volumen II, páginas 456 y 457, edición de 1978, “pagar lo indebido es cumplir una prestación a la que no se está obligado y sin tener la voluntad de pagar la deuda ajena. El solvens (en este caso el Recurrente) se convierte en acreedor y el accipiens (en este caso la DGII) en deudor de la restitución.” Los doctrinarios agregan: “El solvens que cumple con una obligación

nula paga lo indebido; dispone, pues, de la acción de repetición.” “La acción de repetición está expedita para el solvens que, aun sabiendo que nada debe, ha pagado sin embargo porque se le forzó a ello (Civ. 2 de abril de 1980; S. 1892.1.15.). Al haber recibido un pago indebido por parte del Recurrente por la suma de RD\$232,896.83, según se demuestra mediante el comprobante No. 139528962622 de fecha 9 de julio del 2013, la Dirección General de Impuestos Internos deriva en deudora de dicha suma a favor del Recurrente. El Tribunal a quo, al desconocer la acción en repetición, incluso sin haber estatuido sobre ella, violentó el derecho del Recurrente a recibir la restitución de lo pagado indebidamente, con lo cual dañó un derecho patrimonial”. (sic)

Conforme con lo transcrito precedentemente, esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, advierte que, estos medios se apoyan en el argumento expuesto en el primer medio respecto a la alegada transferencia del derecho de propiedad, sin embargo, habiendo esta Sala rechazado ese medio por no aportarse pruebas conducentes a demostrar lo alegado, los argumentos sustentado en los demás medios al ser consecuencia

del primero y estar dirigidos contra la misma actuación realizada por la Administración Tributaria, la cual fue legitimada por el tribunal *a quo* en los fundamentos de su sentencia, y contestados por esta corte de casación en párrafos anteriores, carecen de fundamento, en consecuencia se desestiman dichos medios y, por tanto, se rechaza el presente recurso de casación.

Conforme a lo establecido por el artículo 176, párrafo V del Código Tributario, en el recurso de casación en esta materia no hay condenación en costas, lo que aplica en el presente caso.

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 con base en los motivos expuestos, dicta por autoridad y mandato de la ley la siguiente decisión:

FALLA

ÚNICO: RECHAZA el recurso de casación interpuesto por César Augusto Jiménez Hernández, contra la sentencia núm. 185-2016, de fecha 29 de abril de 2016, dictada por la Tercera Sala de Tribunal Superior Administrativo, 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.

La presente sentencia ha sido dada y firmada por los señores Jueces que figuran en su encabezamiento, en la audiencia pública del día, mes y año en él expresados, y fue firmada, leída y publicada por mí, Secretario General, que certifico.