

SENTENCIA DEL 12 DE NOVIEMBRE DE 2020, NÚM. 1

Sentencia impugnada: Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo, del 9 de julio de 2019.

Materia: Contencioso-Tributario.

Recurrente: Jean Louis Alburquerque Montás.

Abogados: Licdos. Cristian Martínez Carrasco, Carlos Bordas, José Miguel Brujan Gómez y Licda. Melissa Sosa Montás.

Recurrido: Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

Abogados: Licdas. Davilania Quezada, Milagros Sánchez Jiménez y Lic. Lorenzo Ogando de la Rosa.

LAS SALAS REUNIDAS.

Acogen.

Audiencia pública del 12 de noviembre de 2020.

Preside: Luis Henry Molina Peña.

Dios, Patria y Libertad

República Dominicana

En nombre de la República, las Salas Reunidas de la Suprema Corte de Justicia, dictan en audiencia pública, la sentencia siguiente:

Con relación al recurso de casación en contra de la sentencia núm. 0030-03-2019-SSEN-00214, dictada por la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo, en fecha nueve (9) de julio del año dos mil diecinueve (2019), como tribunal de envío, cuyo dispositivo aparece copiado más adelante; incoado por:

El señor Jean Louis Alburquerque Montás, dominicano, mayor de edad, ingeniero, titular de la cédula de identidad y electoral número 001-0087159-9, domiciliado en la calle Sergio Vílchez número 47, sector Pajarito, en el municipio de Azua, provincia Azua, República Dominicana, por órgano de sus abogados constituidos y apoderados, letrados Melissa Sosa Montás, Cristian Martínez Carrasco y Carlos Bordas, dominicanos, mayores de edad, abogados de los tribunales de la República, titulares de las cédulas de identidad y electoral números 001-1204739-4, 001-1271648-5 y 001-1722984-9, respectivamente, con estudio profesional en ejercicio del derecho, para los fines de este proceso en el despacho "Martínez Sosa Jiménez. Abogados", ubicado en la avenida 27 de Febrero, número 495, Torre Forum, suite 8E, octavo piso, sector El Millón, de esta ciudad de Santo Domingo de Guzmán, Distrito Nacional, capital de la República Dominicana; lugar en donde el recurrente ha formulado elección de domicilio para todos los fines y consecuencias de la presente instancia y sus tramitaciones procesales ulteriores.

Oído: al alguacil de turno en la lectura del rol;

Oído: en la lectura de sus conclusiones al licenciado José Miguel Brujan Gómez, por sí y la licenciada Melissa Sosa Montás, abogados de la parte recurrente, Jean Louis Alburquerque Montás;

Oído: en la lectura de sus conclusiones a la licenciada Davilania Quezada, por sí y los licenciados Milagros Sánchez Jiménez y Lorenzo Ogando de la Rosa, abogados de la parte recurrida, Dirección General de Impuestos Internos (DGII);

Oído: en la lectura de sus conclusiones al doctor Melquíades Suero, Procurador General de Corte en funciones de Procurador General Adjunto

Visto: el memorial de casación depositado el 18 de noviembre de 2019, en la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia, mediante el cual la parte recurrente interpuso formalmente recurso de casación, por intermedio de sus abogados, licenciados Melissa Sosa Montás, Cristian Martínez Carrasco y Carlos Bordas;

Visto: el memorial de defensa depositado 6 de enero de 2020, en la Secretaría de esta Suprema Corte de Justicia, a cargo los licenciados los Lorenzo Natanael Ogando de la Rosa y Milagros Sánchez Jiménez, abogados constituidos de la parte recurrida, Dirección General de Impuestos Internos (DGII);

Vista: la Ley núm. 25-91 del 15 de octubre de 1991, Orgánica de la Suprema Corte de Justicia, modificada por la Ley núm. 156 de 1997;

Visto: el Auto emitido por el magistrado Luis Henry Molina Peña, Presidente de la Suprema Corte de Justicia, el cual fija audiencia para el día cuatro (4) de marzo del año dos mil veinte (2020), para conocer en salas reunidas del recurso de casación de que se trata, de conformidad con el artículo 13 de la Ley núm. 3726-53, sobre Procedimiento de Casación, de fecha 29 de diciembre de 1953, modificada por la Ley núm. 491-08, de fecha 19 de diciembre de 2008;

Visto: el artículo 60 Ley núm. 1494 que instituye la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de fecha 9 de agosto de 1947, que se refiere al recurso de casación en esta materia dispone lo siguiente: “Las sentencias de la Cámara de Cuentas en funciones de Tribunal Superior Administrativo, serán susceptibles del recurso de casación conforme a las disposiciones establecidas para la materia civil y comercial por la Ley No. 3726, del 29 de diciembre de 1953, o por la que sustituya”;

Las Salas Reunidas de la Suprema Corte de Justicia, por tratarse de un segundo recurso de casación sobre el mismo punto, según lo dispone el artículo 15 de la Ley núm. 25-91, del 15 de octubre de 1991, Orgánica de la Suprema Corte de Justicia, modificada por la Ley núm. 156 de 1997; en audiencia pública, del 4 de marzo de 2020, estando presentes los jueces: Luis Henry Molina Peña, Manuel Ramón Herrera Carbuccioni, Pilar Jiménez Ortiz, Samuel Amaury Arias Arzeno, Justiniano Montero Montero, Napoleón R. Estévez Lavandier, Fran Euclides Soto Sánchez, María G. Garabito Ramírez, Francisco A. Ortega Polanco, Moisés Ferrer Landrón, Rafael Vásquez Goico, Anselmo Alejandro Bello Ferreras; asistidos del Secretario General, y vistos los textos legales invocados por la parte recurrente, así como los artículos 1 y 65 de la Ley sobre Procedimiento de Casación; conocieron del recurso de casación de que se trata, reservándose el fallo para dictar sentencia en fecha posterior;

Considerando: Que en la sentencia impugnada y en los documentos a que ella se refiere son hechos constantes los siguientes:

a) En fecha 30 de mayo de 2014, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) informó al señor Jean Louis Albuquerque Montás, hoy recurrente, sobre supuestas irregularidades en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias relativas al Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal del año 2012; b) En fecha 10 de junio de 2014, dicha dirección general le remitió al hoy recurrente la Resolución de Determinación ALA núm. 16-00107-2014, con los resultados de las rectificaciones practicadas a su declaración jurada del indicado período fiscal; c) que no conforme con esta actuación, dicho recurrente interpuso recurso de reconsideración, que fue decidido por la Resolución núm. 1718-2015 del 9 de diciembre de 2015, que lo rechazó y por vía de consecuencia, confirmó la determinación realizada; d) que sobre el recurso contencioso tributario interpuesto contra esta resolución, resultó apoderada para decidirlo la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo que dictó la sentencia declarando bueno y válido cuanto a la forma el recurso contencioso tributario interpuesto por Jean Louis Albuquerque Montás y rechazando el mismo por los motivos expuestos, procediendo a confirmar la Resolución de Reconsideración núm. 1728-2005, de fecha 9-12-2015, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII); e) No conforme con esta decisión, el recurrente elevó un recurso de casación decidiendo al respecto la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia casar la decisión impugnada.

Considerando: Que la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia al dictar la sentencia 124, de fecha nueve 13 de marzo de 2019, casó la decisión impugnada al juzgar que la sentencia dictada por el Tribunal a-quo incurrió en falta de base legal y falta de motivos; que así lo consignó en sus motivaciones:

“Considerando, que (...) al examinar esta sentencia realmente se advierte la carga argumentativa deficiente y la falta de precisión en que incurrieron dichos jueces al momento de decidir puesto que dejaron de examinar puntos que eran cruciales para sostener su decisión, que le estaban siendo expresamente invocados por el hoy recurrente y que de haberse ponderado, como era su deber, hubiera podido influir en que la solución dada fuera en un sentido distinto; (...)

Considerando, que estos vicios se ponen de manifiesto al examinar dicha sentencia en la parte donde aborda la solución del recurso de que estaba apoderado dicho tribunal, donde los jueces que la suscriben dedicaron gran parte de los motivos en explicar la facultad de determinación de la obligación tributaria que está a cargo de la Dirección General de Impuestos Internos (...) sin embargo, al momento de abordar lo que realmente estaba siendo discutido donde el recurrente invocaba que “al practicar dicha determinación de oficio la Dirección General de Impuestos Internos incurrió en una ilegalidad y arbitrariedad manifiestas, violando con su accionar la Norma General núm. 7-2007, que regula la forma de validación de las retenciones sobre los pagos efectuados por los maestros constructores a sus trabajadores del sector de la construcción”, dicho tribunal, no obstante a que este era un aspecto crucial para resolver el fondo de la cuestión, no dio una respuesta concreta frente a estos alegatos que le estaban siendo formulados y probados por el hoy recurrente (...) Considerando, que por tanto, estos vicios se ponen de manifiesto en esta sentencia cuando dichos jueces se limitaron a dar por cierta la determinación impositiva realizada por la Dirección General de Impuestos Internos, (DGII), considerando simplemente que tenía fundamento y que el recurrente no había probado lo contrario, pero sin que en ninguna de las partes de esta sentencia, explicaran cuáles fueron los

elementos que le permitieron llegar a esta conclusión, máxime cuando en otra parte de dicha sentencia los mismos jueces hacen mención del conjunto de pruebas aportadas por el recurrente, pero sin que las mismas fueran examinadas a fin de establecer los motivos que pudieran justificar su admisión, sobre todo cuando también se observa que para validar la actuación de la Dirección General de Impuestos Internos, dichos jueces se fundamentaron en las disposiciones de la Norma General núm. 10-04, dictada por dicha dirección general para establecer la forma de las declaraciones y pagos de las retenciones de los asalariados a través de los Bancos y la Tesorería de la Seguridad Social, (TSS), que de acuerdo a la DGII y al propio tribunal no fue cumplida por el hoy recurrente, sin embargo, de forma inexplicable al momento de decidir, dichos jueces ignoraron lo que le estaba siendo expresamente invocado por el recurrente en el sentido de que esta norma no era la que aplicaba en el caso de la especie, sino que era la Norma núm. 7-2007 de dicha dirección general y que establecía un tratamiento especial para la validación a los fines fiscales de las retenciones practicadas a los trabajadores ajusteros del sector de la construcción; (...) lo que evidentemente revela la falta de base legal y la falta de motivos que afectan a esta decisión”;

Considerando: Que, para conocer nuevamente el proceso y dentro de los límites del envío, fue apoderada la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo, la cual dictó la sentencia núm. 0030-03-2019-SEN-00214 de fecha 9 de julio del año 2019 ahora impugnada; siendo su parte dispositiva la siguiente:

“PRIMERO: DECLARA bueno y válido en cuanto a la forma el Recurso Contencioso Tributario interpuesto en fecha diez (10) de marzo del dos mil dieciséis (2016), por el señor JEAN LOUIS ALBURQUERQUE MONTÁS, contra la Resolución de Reconsideración núm.1718-2015, dictada en fecha nueve (9) de diciembre del año dos mil quince (2015), por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), por haber sido incoado acuerdo a las disposiciones que rigen la materia. SEGUNDO: En cuanto al fondo, RECHAZA el Recurso Contencioso Tributario, interpuesto en fecha diez (10) de marzo del dos mil dieciséis (2016), por el señor JEAN LOUIS ALBURQUERQUE MONTAS, en contra de la Resolución de Reconsideración No. 1718-2015, de fecha nueve (9) de diciembre del año dos mil quince (2015), emitida por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), en atención a los motivos antes dados. En consecuencia, confirmar en todas sus partes la resolución de que se trata. TERCERO: Por la naturaleza del recurso de que se trata, declara el proceso libre de costas. CUARTO: ORDENA, la comunicación de la presente sentencia por secretaría, a la recurrente JEAN LOUIS ALBURQUERQUE MONTÁS, a la recurrida, DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII) y al PROCURADOR GENERAL ADMINISTRATIVO, para los fines procedentes. QUINTO: ORDENA, que la presente sentencia sea publicada en el Boletín”.

Considerando: Que, en la sentencia del tribunal de envío, se expresa lo siguiente:

“8. El conflicto del proceso radica en el desacuerdo de la parte recurrente con la Determinación del Impuesto Sobre la Renta (ISR), ejercicio fiscal 2012, toda vez que le fue impugnada, y en consecuencia, reputados como ingresos la suma de RD\$2,438,596.00, declarados como “sueldos pagados a empleados”, correspondiéndose dicha suma supuestamente a los gastos y pagos que se efectúan al personal ajustero y maestros constructores, amparados bajo el método de reporte de la Norma General 7-2007. 10. Siendo así las cosas, lo primero que debe determinar el Tribunal es cuál es la calidad respecto a la empresa de las personas beneficiarlas de dichos

pagos: si se trata de servicios técnicos y profesionales, o si en su defecto existe un contrato laboral. Determinar esto resulta importante para la solución del conflicto, pues si se trata de un contrato laboral no importando su tipo definido, temporal, etc.-, la admisión del gasto de sueldo siempre estará condicionado al registro y pago de cotizaciones -de manera previa- en el Sistema de la Seguridad Social; por dicho gasto el empleador fiscalmente no tributará retenciones ordinarias, sino solo la retención del Impuesto Sobre la Renta (ISR), del excedente contributivo de la persona física bajo régimen de dependencia, de manera progresiva según la tasa correspondiente al excedente, y siempre que el empleador sea el agente único de retención. 11. Siguiendo la línea argumentativa anterior, por el contrario, si se tratara de un “contrato técnico o de servicio”, entonces el gasto es admitido de manera íntegra, con la condición de la retención al momento del pago del 10% o 2% del Impuesto Sobre la Renta (ISR), según corresponda, en calidad de retención única y definitiva, según lo dispuesto en la norma general 7-2007, y siempre que exista prueba fehaciente de la existencia del contrato de servicio. Al tratarse en estos casos de personas no vinculadas en dependencia o subordinación con el empleador, para tales personas no se exige el registro ni cotización en el Sistema de la Seguridad Social. 18. Visto lo anterior, y partiendo de que el contrato de trabajo se presume, tal como ut supra se refirió, era deber del contribuyente destruir tal presunción, demostrando que lo que existe es un contrato de “servicio técnico o servicio profesional” entre éste y sus ajusteros o maestros. Dichos contratos al ser civiles se suscriben bajo firma privada y se hacen oponibles a partir de su registro civil. Empero, si el contrato fuese verbal, la distinción entre este y un contrato laboral radicará en la demostración de la no subordinación. 19. En este caso en específico solo constan en la glosa las declaraciones mensuales, ejercicio 2012, de los IR17, y las nóminas mensuales. Las nóminas son pruebas que por sí mismas no son capaces de demostrar la existencia de un contrato técnico o de servicio por ser pre-fabricadas por el mismo contribuyente. Tampoco puede demostrar la existencia del contrato de servicio una declaración mensual de retenciones, ya que esta última se limita a reportar y pagar custodias de un tributo realizadas a terceros, pero que siempre están sujetas a verificación de su veracidad. Su veracidad se circunscribe al medio de pago, no así a una nómina, y consecuentemente, a la existencia del contrato de servicio. 20. En conclusión, el contribuyente hoy recurrente no ha podido con las pruebas depositadas, romper la presunción de la existencia del contrato laboral, por lo que lleva razón la administración al impugnar el gasto ascendente a RD\$ RD\$ 2, 438,596.00, ya que al reportarlo sin previamente haber cotizado en la Seguridad Social se violó el requisito o condición de su admisión, pues es el cruce SIUR, y las respectivas declaraciones de IR3, IR4, IR13 e IR18, que se generan a partir del cruce, son las que dan la certeza de que dicho empleado existe, y de que el monto deducido por concepto de sueldo es el correcto, por ser el que en efecto se ha pagado, y respecto del cual se ha beneficiado el empleado con los seguros antes referidos. Al no romper la presunción del contrato laboral el recurrente no podía aprovecharse del método de reporte previsto en la norma 7-2007, dando erróneo tratamiento a “salarios” de “servicios técnicos y profesionales”. 22. (...) Por todo lo cual, resulta que este Tribunal ante la insuficiencia de pruebas en el proceso, no cuenta con las herramientas mínimas para verificar la procedencia de los alegatos esgrimidos al efecto y, por tanto, se impone rechazar el presente recurso por estar carente de sustento probatorio”.

Considerando: Que la parte recurrente, hace valer en su escrito de casación depositado por ante la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia, como medios de casación: a) Desnaturalización de los hechos y documentos de la causa; b) Falta de base legal y violación a la ley; y c) Falta e

insuficiencia de motivos;

Considerando: Que, en el desarrollo de sus tres medios de casación, los cuales serán analizados simultáneamente dado la estrecha vinculación de estos, la parte recurrente alega, en síntesis, que: “El conflicto del proceso radica en el desacuerdo de la parte recurrente con la Determinación del Impuesto sobre la Renta (ISR), ejercicio fiscal 2012, toda vez que le fue impugnada y, en consecuencia, reputados como ingresos la suma de RD\$2,438,596.00, declarados como “sueldos pagados a empleados”, correspondiéndose dicha suma supuestamente a los gastos y pagos que se efectúan al personal ajustero y maestros constructores, amparados bajo el método de reporte de la Norma General 07-2007. No obstante, al fundamentar su fallo, el tribunal a quo desnaturalizó los hechos y documentos de la causa. No ponderó adecuadamente el hecho de que los pagos realizados por el recurrente a trabajadores de la construcción son gastos que no requerían ninguna validación más que la establecida por la Norma general 07-2007. En su argumentación, el tribunal a quo realiza una interpretación de la referida norma concluyendo erróneamente que no es aplicable al caso que nos ocupa, cuando la realidad de que esta norma aplica precisamente al sector de la construcción y a los trabajadores móviles que ejercen sus labores como maestros y ajusteros, cuyo tratamiento es totalmente diferente al de empleados fijos (...) Alega además el recurrente que, tribunal desconoció el valor probatorio de las nóminas de pagos realizadas por el recurrente por entender que se trata de documentos prefabricados por el a pesar de ser de común uso en el sector de la construcción y encontrarse dichas nominas firmadas por los trabajadores, y que al “aplicar la presunción de existencia de un contrato de trabajo tal como lo ha hecho el tribunal a quo con criterios aplicables más bien al derecho laboral, para deducir de ello la inaplicabilidad de la Norma 07-2007, es un contrasentido y una evidente desnaturalización de los hechos”. Indica que, en la especie, tanto la resolución atacada como la sentencia hoy recurrida violan el principio de racionalidad no sólo en lo relativo a las nóminas, sino también al hecho de interpretar que en la especie no aplica la Norma 07-2007 por considerar que supuestamente no se probó que se trataba de un contrato de servicios técnicos (como señala la sentencia), atribuyendo arbitrariamente la condición de asalariados a trabajadores ajusteros y en consecuencia considerando como “rentas”, montos que en la realidad constituyeron gastos, situación ésta que es al extremo injusta e irracional y que el tribunal a quo juzgó como correcta, sin base legal alguna”.

Considerando: Que el recurrente en su exposición señala en síntesis que haber derivado situaciones jurídicas erróneas en relación a personas que prestaban servicios de manera independientes como “ajusteros” de una construcción, así como otorgar un alcance distinto a la documentación por él depositada, dejó desprovista de base legal la decisión impugnada, pues de haber analizado correctamente los documentos de la causa, habría acogido las pretensiones del recurrente. Pero que, por el contrario, el tribunal a quo ha aplicado a un proceso tributario normas de derecho laboral, presumiendo la existencia de un contrato de trabajo a duración indeterminada. Continúa exponiendo el recurrente que, en la especie, la DGII ha transgredido, de forma manifiesta, el derecho del contribuyente al debido proceso, al no cumplir con el procedimiento establecido en la Norma 02-2010 para la determinación de la obligación tributaria sobre base cierta. Además, ha impuesto requisitos de validez que no existen en la Norma 07-2007 para la admisión de gastos en el sector de la construcción. Que este accionar arbitrario e irracional, ha sido refrendado por el tribunal a quo, con base en motivaciones y

argumentaciones contradictorias y que no aplican a la materia que nos ocupa.

Considerando: que la Norma General 07-2007, cuya aplicación pretende la parte recurrente a su favor dispone un procedimiento especial para la presentación de Declaraciones Juradas de Impuestos sobre la Renta y de Impuesto de Transferencia de Bienes y Servicios para el sector de la construcción, con la finalidad de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En efecto, el artículo 3. de la referida norma dispone que “Cuando las empresas constructoras contraten maestros constructores o ajusteros para la ejecución de obras de construcción de edificaciones, carreteras, alcantarillados y otras construcciones, el pago que se hiciera a éste por los citados servicios, estará sujeta a la retención del 2% por concepto del Impuesto Sobre la Renta dispuesto en el Código Tributario. Cuando los ingenieros, arquitectos, agrimensores y otros de profesiones similares, facturen consignando únicamente el valor del servicio profesional prestado, la retención del ISR será del 10% del valor facturado. Párrafo I: Cuando a los citados maestros constructores o ajusteros les sean entregadas sumas de dinero con las cuales se retribuirán a los trabajadores que bajo su responsabilidad exclusiva, trabajaren dentro de la obra o proyecto en desarrollo, ya sean trabajadores documentados o indocumentados, las empresas de construcción deberán retener el 2% del valor bruto, con carácter de pago definitivo. Párrafo II: Los pagos entregados a los maestros constructores o ajusteros para ser distribuidos entre los trabajadores bajo su dependencia no requerirán la emisión de comprobante fiscal, sino que dichos pagos se reportarán anualmente a la DGII conjuntamente con la declaración del Impuesto Sobre la Renta de forma electrónica, indicando los siguientes datos: Nombre y cédula de quien recibió el pago, fecha de pago y monto pagado. Párrafo III: Los pagos referidos en los párrafos anteriores de este artículo, no requerirán de comprobantes fiscales, debido a que las retenciones efectuadas validarán el gasto; sin embargo, los gastos de mano de obra deberán ser razonables y guardar relación con los parámetros aceptados para este tipo de gasto por las entidades que regulen el sector de la construcción”.

Considerando: que según los hechos constatados por los jueces del fondo, la Dirección General de Impuestos internos sostiene la inexactitud de la declaración de impuesto sobre la renta realizada por el recurrente sobre la base de que las personas que en ese documento se presentan como pagadas por haber brindado servicios en calidad de maestros de la construcción o “ajusteros”, en realidad son trabajadores subordinados regidos por el Código de Trabajo, de lo que se deriva, por un cruce de información con la Tesorería de la Seguridad Social, que esos pagos deban calificarse en términos tributarios como ingresos al percatarse que no ha habido aportes de cotizaciones a la seguridad social relacionadas a los mismos .

Considerando, que el Tribunal sostiene principalmente que procede lo planteado por la Dirección de Impuestos Internos, es decir, que no aplica a la especie la norma 07-2007 antes transcrita, sino la 10-04 por tratarse del pago de asalariados o trabajadores, ello sobre la base de que: a) correspondía al contribuyente probar sus alegatos que contradecían las imputaciones formuladas por la DGII; y 2) que lo dicho anteriormente tiene mayor razón de ser, en vista de que el artículo 15 del Código de Trabajo hace presumir la existencia de un contrato de trabajo entre la persona que presta un servicio en favor de otra.

Considerando, que por las implicaciones jurídicas que tienen las motivaciones de la sentencia recurrida, estas cámaras reunidas deben realizar algunos planteamientos generales sobre la carga de prueba en esta materia para luego concretizar la situación que se presenta en la

especie.

Considerando, que antes de proceder a la puntualización de los referidos planteamientos generales sobre la carga de la prueba en materia tributaria a que nos hemos referido anteriormente, debemos dejar por sentado que con los mismos se intenta principalmente dar una respuesta a la influencia que con respecto a este tema (carga de la prueba en el Derecho Tributario) tiene el principio incorporado en el artículo 10 de la ley 107-13, relativo a la presunción de validez de los actos de la administración pública, el cual aplica obviamente a la administración pública tributaria.

Considerando, que, con respecto a este punto de la prueba en materia tributaria, resulta imperioso dejar por establecido que el Código Tributario no contiene una teoría general de la carga de la prueba en la materia que nos ocupa, situación que provoca que acudamos al Derecho Civil de manera supletoria, no solamente porque en esta materia el derecho común tiene una función integradora en ausencia de un texto particular que regule la materia de que se trate en el derecho tributario, sino que, como se verá más adelante, la teoría general de la Carga de la prueba a la que se adscribe el artículo 1315 del Código Civil es cónsona y coherente, es decir, no es contraria a los principios y reglas que informan el accionar de la administración pública en general y tributaria en particular.

Considerando: que ese texto prescribe dos situaciones: a) el que reclama el cumplimiento de una obligación debe probarla; y b) el que pretenda estar libre de ella debe también probar el hecho que ampara su afirmación.

Considerando: que de este texto legal deriva que, si la administración tributaria reclama el cumplimiento de una obligación tributaria, es esta última quien debe probar todos los hechos y circunstancias que originaron el hecho generador de la misma, ello de conformidad la parte capital del citado artículo 1315 del Código Civil. Que esa circunstancia no cambia por el hecho de que sea el contribuyente quien impugne, ante el Tribunal Superior Administrativo, actos de la administración tributaria en donde se constaten las obligaciones reclamadas, ya que esa situación no lo convierte en reclamante de una obligación, sino que continúen siendo una persona que en definitiva se está defendiendo de una imputación hecha por los poderes públicos.

Considerando: que la respuesta derivada del artículo 1315 del Código Civil se encuentra reforzada por los principios que condicionan y regulan el accionar de toda administración pública en general y tributaria en particular, ya que: a) en un sistema donde prevaleciera un Estado de derecho, tal y como proclama nuestra Constitución en su artículo 7, sería inaceptable que la administración pública imputara a un ciudadano o empresa una situación totalmente desfavorable a sus intereses y que recaiga sobre estos últimos la prueba de un hecho negativo, es decir, que tengan que aportar pruebas de la no existencia de la obligación tributaria que contra ellos se esgrime; b) una obligación de ese tipo, diluye totalmente el control jurisdiccional que está a cargo del Poder Judicial, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 139 de la Constitución. En efecto, si la administración debe ser creída en lo que dice, no debiendo demostrar la veracidad de sus actos y afirmaciones, dicha situación implicaría una imposibilidad para controlar sus actos a pesar del referido mandato previsto en el citado artículo 139 constitucional, careciendo de objeto y sentido la institución de control jurisdiccional de los actos de la administración pública; c) el derecho fundamental a un debido proceso establecido en el

artículo 69 de la Constitución, así como el párrafo II del artículo 9 y el párrafo I del artículo No. 14, ambos de la Ley núm.107-13 sobre Procedimiento Administrativo, ordenan, bajo pena de nulidad, que la administración pública motive suficientemente sus actuaciones, la cual debe incluir, por un asunto de lógica elemental, la prueba de todos los hechos y circunstancias que justifican la actuación de que se trate, principalmente si la misma afecta derechos e intereses, tal y como en el caso de la imposición de un tributo negado por el contribuyente, lo cual es robustecido por el artículo 26 de la referida Ley núm. 107-13, la cual obliga a toda administración pública a recabar todas las pruebas necesarias a los fines de obtener información de calidad y decidir de manera correcta y veraz con respecto al tema por ella considerado. Es bien sabido que, este deber de motivar, no se cumple si el órgano decisor no exhibe, de manera pública, las razones que, según su parecer, justifiquen la decisión de que se trate, todo precisamente para que: 1) exista un control democrático por parte de la ciudadanía en general de que los poderes públicos están sujetos al derecho (derechos de participación política democrática); y 2) principalmente y para lo que se decide por medio de esta sentencia, para que los interesados puedan ejercer su derecho a la defensa (artículo 69.2 de la Constitución dominicana) en la fase de control jurisdiccional de los actos que consideren contrarios a derecho, ya que sin esta externalización de las razones y pruebas que supuestamente justifican el acto impugnado, no podrá el perjudicado defenderse correctamente con respecto al mismo; y d) por último, la presunción de validez de los actos administrativos establecida en el artículo 10 de la mencionada Ley núm. 107-13 no crea una inversión del fardo probatorio en materia tributaria que contradiga lo antes indicado, ya que esa presunción solo alcanza la existencia jurídica del acto en cuestión y no con respecto a la veracidad de su contenido, es decir, la prueba, los hechos y circunstancias que condicionan y configuran las obligaciones tributarias no son afectadas o reguladas por dicho texto, por todo lo antes expuesto. No obstante, lo antes indicado, ello no quiere decir que ciertas afirmaciones del recurrente en combinación con la parte final del artículo 1315 del Código Civil, constituyan una situación de tipo dialéctico que provoquen obligaciones probatorias a cargo del contribuyente, cuya solución jurídica dependerá del análisis del caso particular.

Considerando: que estos criterios aplican perfectamente cuando se trata, tal y como sucede en la especie, de incorrecciones e inexactitudes pretendidas por la DGII con respecto a declaraciones juradas realizadas por los contribuyentes, lo cual no es desvirtuado por el hecho de la administración tributaria intente, siempre con la estricta finalidad impositiva explicada más arriba, que la relación jurídica en base a la cual se realizaron unos pagos por servicios prestados sea de carácter laboral, es decir, regida por el Código de Trabajo, y no aplique la calificación que de ella formula el contribuyente, fundamentada en pago por servicios de otra índole en vista de que los mismos se realizaron como retribución de labores en el sector de la construcción, sin verificarse situación de subordinación alguna, en beneficio de maestros o “ajusteros” enmarcados por la norma general 07-2007.

Considerando: que lo dicho anteriormente tiene su razón de ser por el hecho de que los jueces del fondo no podían, tal y como lo hicieron, ampararse en disposiciones de carácter laboral, especialmente en el artículo 15 del Código de Trabajo, a los fines de eximir a la Administración Tributaria de sus cargas probatorias debido a la presunción de contrato de trabajo estipulada por el texto en cuestión en beneficio del que presta un servicio personal a otro. Es que una interpretación correcta de dicha disposición la concibe como una norma que, en el marco de una

acción judicial de índole laboral competencia de los tribunales de trabajo, proteja a los trabajadores de la desigualdad económica y social frente a su empleador, eximiéndolos de probar algunas situaciones para aligerar su diferente condición de cara al proceso. En ese contexto no es posible que ese mecanismo sea utilizado fuera de toda reclamación laboral por personas que no alegan ni ostentan la condición de trabajadores y con fines totalmente divorciados a los perseguidos por el texto que lo fundamenta, tal y como sería en la especie la pretensión recaudadora de la Administración Tributaria.

Considerando: que lo anterior no es incompatible con que la administración pueda demostrar las inexactitudes y correcciones que alega, sino todo lo contrario, ya que en este caso su carga probatoria, la cual puede ser cumplida mediante la posibilidad de agotar los todos los modos de prueba previstos en el Derecho , consistirá en atribuir el carácter laboral a la relación jurídica objeto de controversia.

Considerando: que debido a que los jueces el fondo decidieron sobre la base de situaciones contrarias a las normas y principios antes señalados han incurrido en la falta de base legal denunciada, a la vez que han inaplicado de manera incorrecta

la norma general No. 07-2007 sobre la que fundamenta su defensa el hoy recurrente, razón por la que la sentencia impugnada debe ser casada.

Considerando: que por mandato del artículo 20 de la Ley sobre Procedimiento de Casación, modificado por la Ley núm. 491-08 dispone que siempre que la Suprema Corte de Justicia al casar un fallo, enviará el asunto a otro Tribunal del mismo grado o categoría de aquél de donde proceda la sentencia que ha sido objeto del recurso, teniendo que abstenerse a los puntos de derechos delimitados en la decisión;

Considerando: que en el recurso de casación en materia tributaria no hay condenación en costas, ya que así lo establece el artículo 60, párrafo V de la Ley núm. 1494, del año 1947.

Por tales motivos, las Salas Reunidas de la Suprema Corte de Justicia,

FALLAN:

PRIMERO:

Casan la sentencia dictada por la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo el 9 de julio de 2019, cuyo dispositivo se ha copiado en parte anterior del presente fallo, y envía el asunto por ante la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, en las mismas atribuciones;

SEGUNDO:

Declaran que en esta materia no hay condenación en costas.

Así ha sido juzgado por las Salas Reunidas de la Suprema Corte de Justicia, en la ciudad de Santo Domingo de Guzmán, Distrito Nacional, capital de la República,

y leída en la audiencia pública celebrada en la fecha que se indica al inicio de esta decisión.

Firmado por Luis Henry Molina Peña, Manuel R. Herrera Carbuccia, Pilar Jiménez Ortiz, Francisco A. Jerez Mena, Manuel Alexis Read Ortiz, Fran Euclides Soto Sánchez, Justiniano Montero Montero, Samuel A. Arias Arzeno, María G. Garabito Ramírez, Napoleón Estévez Lavandier,

Moisés A. Ferrer Landrón, Rafael Vásquez Goico, Anselmo Alejandro Bello F. y Francisco A. Ortega Polanco.

César José García Lucas, secretario general de la Suprema Corte de Justicia, CERTIFICO, que la sentencia que antecede fue dada y firmada por los jueces que figuran en la estampa de firma electrónica, en la fecha arriba indicada.

Voto Salvado, (Firmado) Justiniano Montero Montero

Con el debido respeto y la consideración que nos merecen los compañeros magistrados que representan la mayoría en esta decisión y conforme a la opinión que mantuvimos en la deliberación, procedemos a explicar las razones por las cuales ejercemos un voto salvado en el presente caso:

Con relación al aspecto que se refiere a que la jurisdicción administrativa no debió fundamentar la sentencia impugnada en disposiciones de carácter laboral, puntualmente, en el artículo 15 del Código de Trabajo, eximiendo en ese sentido a la parte recurrida de realizar la prueba correspondiente sobre la base de presunción de contrato de trabajo que vincula al empleador con el trabajador.

Para abordar el ámbito en lo que concierne a la esencia y núcleo procesal del criterio que se expone más adelante, el cual se aparta de la mayoría en cuanto a la delimitación que se expone precedentemente:

El aspecto nodal de la contestación que nos ocupa versa en el sentido de la aplicación de la Norma General No. 07-2007 de fecha 26 de junio de 2007 y la Norma General No. 10-04 de fecha 3 de diciembre de 2004, sancionadas por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), la jurisdicción a qua decidió aplicar la norma que se indica precedentemente, marcada con el número 10-04, bajo el fundamento de que le correspondía al contribuyente establecer la prueba en contrario de lo que sustentaba el órgano estatal, actuante como Administración Tributaria. En ese orden, entiende la mayoría que ese razonamiento rompe con el régimen general de la prueba que se consigna en el derecho común, fundamento este que se asume para decidir la casación de la sentencia impugnada. En ese orden, es que el suscribiente tiene a bien formular las valoraciones siguientes:

En materia tributaria, el marco jurídico que prevalece es que las obligaciones nacen o son el producto de disposiciones normativas que resultan ya sean de orden legislativo en sentido estricto, vale decir, la Constitución, la ley, así como el orden legislativo en sentido amplio, es más bien la aplicación del sentido y alcance de norma jurídica en sentido lato y en sentido estricto.

Al tenor del razonamiento expuesto precedentemente, es pertinente destacar, que podemos sustentar que las obligaciones del ámbito tributario tienen carácter y naturaleza de orden público, contrario a lo que sucede en el ámbito del derecho privado, en el que prevalece el consensualismo con referencia histórica desde el sistema romano-germánico, del cual somos integrantes.

La noción sustantiva que da la razón de ser a los tributos se denomina hecho generador o hecho imponible; por consiguiente, ambos eventos constituyen situaciones fácticas consagradas en la ley según se expone precedentemente, de esa interpretación se infiere que el contribuyente se

encuentra vinculado con el Estado y que se le impone una obligación de pago, una vez se produce el hecho generador, es lo que se denomina en doctrina: “que el hecho generador está unido siempre al nacimiento de una obligación tributaria”, por tanto, corresponde al órgano estatal establecer la prueba de la misma por los medios que establece la ley pero en un ámbito abierto.

El fundamento jurídico de la obligación tributaria se basa en la necesidad del Estado de obtener recursos a fin de satisfacer y atender los problemas de la sociedad, sin embargo, no se puede perder de vista que se trata de un esquema que debe respetar el principio de legalidad tributaria, máxime en el contexto de un Estado Social de Derecho como el nuestro, reconocido en la Constitución en el artículo 7, estas disposiciones nos permiten valorar que se trata de un derecho de orden público.

De lo expuesto precedentemente es posible razonar en el sentido de que el hecho generador tendente a provocar efectos jurídicos tributarios puede ser un negocio jurídico, puede constar en un estado de cosas, un acontecimiento, ya sea material o económico; se advierte la prevalencia de situaciones fácticas que serán siempre el resultado de la ley.

Comparto con la mayoría que quien invoca la obligación tributaria debe probarla en el contexto jurídico reglado por el artículo 1315 del Código Civil. Sin embargo, tratándose de que la obligación tributaria constituye un hecho jurídico y que por demás, es de naturaleza de orden público, corresponde aplicar la situación procesal de que esta prueba puede tener lugar por todos los medios y la existencia de la relación laboral como contrato verbal o como contrato escrito puede ser la base para su determinación en función de la actividad que se haya realizado, asumiendo la postura esbozada precedentemente en tanto cuanto versa en el sentido de que no sea obtenida de manera ilícita. En ese orden, en el ámbito de la situación que nos ocupa se suscitó una discusión entre los instanciados en torno a la aplicación de dos normas jurídicas. Por un lado, la Administración Tributaria plantea que sobre la base de una relación laboral que pudo determinar después de haber informado al recurrente, en fecha 30 de mayo de 2014, de presuntas irregularidades en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias relativas a la declaración de Impuesto sobre la Renta. En ese orden, la parte administrada bajo el fundamento de que no era la correcta aplicación, agotó la vía del recurso administrativo por ante la Administración hasta la reconsideración y luego, el litigio trascendió a la jurisdicción contenciosa administrativa mediante la interposición de un recurso contencioso.

En el contexto de la contestación que se alude precedentemente, la Administración entiende que la suma de RD\$2,434,596.00 pesos dominicanos, están sometidas al pago del Impuesto sobre la Renta por tratarse de salarios que se corresponden con la Norma General No. 10-04, no de trabajadores de la construcción, en ese orden, destaca que se trata de trabajadores regidos por el Código de Trabajo; que derivó esas conclusiones mediante cruce de informaciones con la Tesorería de la Seguridad Social y que por tanto, esos pagos deben calificarse como ingresos para propósitos tributarios en el ámbito de la norma aludida precedentemente y sobre la base de que no se habían realizado los aportes a la Seguridad Social en la forma de cotización que vincule a la referida autoridad. En ese orden, el tribunal decidió aplicar la norma aludida considerando que se advertía una relación laboral en los términos del artículo 15 del Código de Trabajo y que correspondía a la recurrente establecer la prueba en contrario, sin embargo, la recurrente no contestó particularmente en ese punto sino que más bien sustentó que se trataba de maestros

constructores y jornaleros y que por tanto, regía la Norma No. 7-2007. Entendemos, que ese razonamiento lo que hizo derivar fue la interpretación de dos argumentaciones que habían formulado las partes y que la jurisdicción administrativa se decidió por la que entendía que era más convincente en el ámbito de su ponderación.

Consideramos, que frente a una comunidad probatoria fundamentada en dos eventos puntuales, una que podría devenir en considerar como trabajo remunerado que aplicaba como actividad tributaria para derivar que la Norma aplicable era la No. 10-04, simplemente realizó un juicio de ponderación de dichas prueba que le fue por un lado, aportada por la Administración Tributaria, sobre el hecho de que habían realizado los cruces correspondientes y no había constatado pago a la Tesorería de la Seguridad Social a cargo de la recurrente reputados como salarios a trabajadores regidos por el Código de Trabajo. Tomando en cuenta que la recaudación tributaria es de orden público, aun cuando ciertamente corresponde a la Administración Tributaria realizar todas las actividades precisas y concordantes para la determinación de los hechos. Entendemos, que en este caso se formularon en ese horizonte las correspondientes aportaciones para satisfacer el orden normativo que regula la materia, los cuales evidentemente constituían elementos y circunstancias que acreditaban la obligación tributaria que se perseguía ejecutar, en esas atenciones, la Administración se encuentra investida de facultad a fin de hacer ese tipo calificaciones de los hechos dentro de los límites que le permite el derecho.

Las actuaciones que realiza la Administración Tributaria se presumen, en principio, investidas de legalidad en virtud del principio de auto tutela administrativa. En ese sentido, al verificar la Administración Tributaria que existía un desajuste en las Declaraciones Juradas de Impuesto sobre la Renta y haber realizado los cotejos correspondientes -según expone- y derivar qué norma era la de aplicación en esa discusión, debe entenderse que los elementos de juicios sometidos por la Administración eran situaciones probatorias en tanto que componente fáctico generadores en principio de obligación tributaria, sin que ello implique la aplicación desbordada del principio probatio diabólica referente a la prueba del hecho negativo a cargo de la parte administrada, en este caso recurrente.

La decisión impugnada independientemente de que pudiese dejar ver que estableció erróneamente que la parte recurrente le correspondía aplicar el hecho negativo, no se advierte en la contestación que nos ocupa de que su redacción pueda hacerlo aparentar, en el entendido de que la redacción que pudo haber en la situación de redacción, no implica en modo alguno la vulneración del principio aludido, en cuanto que la Administración es que le corresponde hacer la prueba del hecho generador invocado. Lo que debió dicho tribunal aplicar fue que correspondía al administrado refutar el hecho invocado, sobre todo, hacer prueba en contrario respecto a la comprobación que presuntamente había realizado la recurrida en aras de determinar qué tipo de relación de servicio era, a fin de hacer formulaciones concluyentes respecto al alcance de la actividad, lo cual según resulta del expediente, por tanto, al derivar la existencia de la relación laboral subordinada el tribunal lo dedujo a partir de las informaciones aportadas en la forma que se indica precedentemente, los cuales constituyen medios de prueba en el ámbito del derecho tributario, sobre la base del principio de que estas pueden ser establecidas por todos los medios, tal y como hemos esbozado precedentemente.

Firmado: Luis Henry Molina Peña, Manuel R. Herrera Carbuccia, Pilar Jiménez Ortiz, Francisco A.

Jerez Mena, Manuel Alexis Read Ortiz, Fran Euclides Soto Sánchez, Justiniano Montero Montero, Samuel A. Arias Arzeno, María G. Garabito Ramírez, Napoleón Estévez Lavandier, Moisés A. Ferrer Landrón, Rafael Vásquez Goico, Anselmo Alejandro Bello F. y Francisco A. Ortega Polanco. 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.

www.poderjudicia