
Sentencia impugnada:	Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, del 20 de marzo de 2018.
Materia:	Contencioso-Tributario.
Recurrente:	SSG Security Support Group, S.R.L.
Abogada:	Dra. Juliana Faña Arias.
Recurrido:	Dirección General de Impuestos Internos (DGII).
Abogado:	Lic. Iónides de Moya Ruíz.

Juez ponente: 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 por la secretaria de la Sala, en la sede de la Suprema Corte de Justicia, ubicada en Santo Domingo de Guzmán, Distrito Nacional, en fecha **24 de febrero de 2021**, año 177° de la Independencia y año 158° de la Restauración, dicta en audiencia pública, la siguiente sentencia:

Apoderada del recurso de casación interpuesto por la sociedad comercial SSG Security Support Group, SRL, contra la sentencia núm. 030-04-2018-SSEN-00096, de fecha 20 de marzo de 2018, dictada por la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, cuyo dispositivo figura copiado más adelante.

I. Trámites del recurso

El recurso de casación fue interpuesto mediante memorial depositado en fecha 22 de junio de 2018, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, suscrito por la Dra. Juliana Faña Arias, dominicana, provista de la cédula de identidad y electoral núm. 001-0853531-1, con estudio profesional abierto en la avenida Núñez de Cáceres núm. 81, edif. Génesis, apto. núm. 1-B, sector Mirador Norte, Santo Domingo, Distrito Nacional, actuando como abogada constituida de la sociedad comercial SSG Security Support Group, SRL., constituida de conformidad con las leyes de la República Dominicana, registro nacional de contribuyente RNC 130-43248-1, con domicilio ubicado en la avenida La Vega Real núm. 37-A, sector Altos de Arroyo Hondo II, Santo Domingo, Distrito Nacional, representada por Domingo Antonio Medina Jiménez, dominicano, portador de la cédula de identidad y electoral núm. 001-1030666-9, domiciliado y residente en Santo Domingo, Distrito Nacional.

La defensa al recurso de casación fue presentada mediante memorial depositado en fecha 7 de agosto de 2018, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, suscrito por el Lcdo. Iónides de Moya Ruíz, dominicano, provisto de la cédula de identidad y electoral núm. 001-0921954-3, con estudio profesional abierto en el lugar de su representada, actuando como abogado constituido de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), ente de derecho público con personalidad jurídica propia conforme a la Ley núm. 227-06, del 19 de junio de 2006, con domicilio social ubicado en la avenida México edif. núm. 48, sector Gascue, Santo Domingo, Distrito Nacional, debidamente representada por su director general Magin Javier Díaz Domingo, dominicano, titular de la cédula de identidad y electoral núm. 001-0172635-4, domiciliado y residente en Santo Domingo, Distrito Nacional.

Mediante dictamen de fecha 6 de febrero de 2020, suscrito por la Dra. Casilda Báez Acosta, la Procuraduría General de la República estableció que procede rechazar el presente recurso de casación.

La audiencia fue celebrada por esta Tercera Sala, en atribuciones de lo contencioso tributario, en fecha 3 de febrero de 2021, integrada por los magistrados Manuel R. Herrera Carbuccioni, en funciones de presidente, Anselmo Alejandro Bello F., y Moisés Ferrer Landrón, jueces miembros, asistidos por la secretaria y el alguacil de estrado.

II. Antecedentes

Mediante comunicación GGRC MNS-1205026981, de fecha 1° de junio de 2012, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) solicitó a la sociedad comercial SSG Security Support Group, SRL., remitir por ante la gerencia de gestión de registro y cobranza de contribuyentes las copias de las facturas y los medios de pagos de los comprobantes fiscales núms. A010010010100000113 y A010010010100000128; que mediante resolución de determinación núm. ALLP-FIS-No.004-2013, de fecha 14 de junio de 2013, la parte recurrida notificó a la recurrente los resultados de las modificaciones practicadas a las declaraciones juradas del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2009 y del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), correspondiente a los períodos fiscales de mayo y junio de 2009; que no conforme con dicha decisión la parte recurrente solicitó su reconsideración siendo desestimada mediante la resolución núm. 1153-13, de fecha 5 de noviembre de 2013, contra la cual interpuso recurso contencioso tributario, dictando la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, la sentencia núm. 030-04-2018-SSEN-00096, de fecha 20 de marzo de 2018, en atribuciones contencioso tributario, objeto del presente recurso de casación y que textualmente dispone lo siguiente:

PRIMERO: DECLARA regular y válido en cuanto a la forma el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por sociedad comercial SSG SECURITY SUPPORT GROUP, S.R.L., en fecha 20/12/2013, ante este Tribunal, por haber sido incoado de acuerdo a las disposiciones que rigen la materia. **SEGUNDO:** En cuanto al fondo RECHAZA, el presente recurso, por los motivos expuestos en el cuerpo de la sentencia. **TERCERO:** DECLARA el presente proceso libre de costas. **CUARTO:** ORDENA que la presente sentencia sea comunicada por secretaría a la parte recurrente la sociedad comercial SSG SECURITY SUPPORT GROUP, S.R.L., 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:** Errada apreciación de los hechos de la causa resultante en errada aplicación de la ley y falta de base legal. **Segundo medio:** Violación a los artículos 37 del Código Tributario y 47 de la Constitución (texto del 2002). Violación del Principio de Buena Fe. **Tercer medio:** Omisión de estatuir resultante en violación del derecho de defensa y falta de base legal, violación al artículo 248 del Código Tributario. **Cuarto medio:** Omisión de estatuir resultante en violación del derecho de defensa y falta de base legal. Violación al Principio Constitucional y de Derecho Administrativo del Non Bis In ídem” (sic).

IV. Consideraciones de la Tercera Sala, después de deliberar Juez ponente: Rafael Vásquez Goico

De conformidad con lo que establece la Constitución de la República, el artículo 9 de la Ley núm. 156-97, de fecha 10 de julio de 1997, que modificó la Ley núm. 25-91, de fecha 15 de octubre de 1991, Orgánica de la Suprema Corte de Justicia y el artículo 1° de la Ley núm. 3726-53, del 29 de diciembre de 1953 sobre Procedimiento de Casación, modificada por la Ley núm. 491-08, del 19 de diciembre de 2008, esta Tercera Sala es competente para conocer del presente recurso de casación.

En el desarrollo del primer y segundo medios de casación, la parte recurrente expone violaciones

distintas tanto en su configuración como en su solución, razón por la cual son examinadas por aspectos, a fin de mantener la coherencia de la sentencia.

Para apuntalar el primer aspecto del primer y segundo medios, la parte recurrente argumentó textualmente lo siguiente:

“Este primer medio de casación tiene como fundamento el gravísimo e imperdonable error en que incurrió el Tribunal A Quo al establecer en los fundamentos de su decisión que la pretensión de la empresa se contraía exclusivamente a una solicitud o pedimento de que se dejara sin efecto la resolución de reconsideración No. 1153-2013, de fecha 5 de noviembre del 2013, por no tener esta empresa recurrente conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos por la empresa proveedora Xsquias Investment, C. por A., eran de ilegítima procedencia. [...] Sin embargo, si esa Honorable Suprema Corte de Justicia analiza los argumentos de nuestra empresa puesto de manifiesto en el recurso adversamente fallado por el Tribunal A Quo así como lo escritos de réplica en contra de la argumentación de la DGII, podrá comprobar que en el caso que nos ocupa ha habido por parte del Tribunal A Quo una tergiversación y desnaturalización de los hechos y fundamentos de la causa pues aun y cuando nuestra empresa en la introducción de sus fundamentos del recurso estableció su desconocimiento sobre las presuntas actividades ilícitas realizadas por la empresa que emitió esos comprobantes, ese aspecto no era el quid del asunto sino que el hecho controvertido lo era que nuestra empresa si podía deducir esos comprobantes aunque los pagos realizados al proveedor hayan sido realizados en efectivo pues para el período fiscal 2009 y antes de la entrada en vigencia de la Norma General No. 06-2010, de fecha 6 de septiembre del 2010, de la DGII, no existían ninguna disposición que establecería que para efectos tributarios los pagos realizados a un determinado proveedor debieran realizarse con medios de pagos distintos del efectivo como sí requiere la citada Norma General No. 6-2010 en que la DGII basó sus improcedentes resoluciones. Basado en ese aspecto y conforme una presunción ilegal y ligera de fraude que la misma DGII no lo prueba ni fundamenta en su resolución de determinación ni en la resolución de reconsideración es que se refugia la recurrida DGII, o sea en que nuestra empresa no aportó copias de cheques o transferencias como medio de pago de esas transacciones para justificar la fe de las mismas. De ahí que el primer aspecto atacado en el recurso ante el Tribunal A Quo en contra de la resolución de reconsideración que confirmó la resolución de determinación, lo constituyó la errada y equivocada pretensión de aplicación retroactiva de la DGII hacia los ejercicios fiscales del Impuesto sobre la Renta e ITBIS del 2009 de la Norma General No. 06-2010, de fecha 6 de septiembre del 2010, sobre Pagos Fehacientes la cual requiere que en adición a los comprobantes fiscales emitidos por los proveedores (los cuales suministramos en fase administrativa), tales comprobantes hayan sido saldados o cancelados con los medios establecidos por las entidades de intermediación financiera distintos del pago en efectivo (que fue precisamente la forma de pago instrumentada por nuestra empresa). En efecto en la argumentación de nuestro recurso planteamos con claridad meridiana que: El proceso que produjera la reclamación de impuesto, se basa en la alegada utilización de comprobantes fiscales de ilegítima procedencia emitidos por XISQUIAS INVESTMENTS C POR A. al respecto, nosotros desconocíamos que esa empresa estuviera envuelta en acciones de ese tipo pues todas las transacciones realizadas tenían su documentación correspondiente (facturas emitidas por el proveedor), la cual fue suplida a esa DGII durante el proceso notificado. Que dichos documentos no hayan sido considerados fehacientes por la inexistencia de medios de pago de entidades de intermediación financiera, ya es otro asunto que entendemos no aplica para el ejercicio objeto de rectificación pues la Norma General No. 6-2010, la cual pretende tener supremacía por encima de la ley, que estableció dicho requisito fue puesta en vigencia en 6 de septiembre del año 2010, razón por la cual la misma no puede ser aplicada en forma retroactiva al ejercicio 2009. Así las cosas, el pago en efectivo era procedente ser admitido a los efectos fiscales por ser uno de los medios de pagos consagrado en nuestra legislación civil monetaria v financiera. Y luego seguimos argumentando: Hay que destacar también que la acción iniciada por la Administración Tributaria en donde se plantea la alegada existencia de “documentos falsos” en el registro de las operaciones comerciales de esta empresa, relacionada a ese alegado caso de comprobantes fraudulentos, de ser cierto lo cual ha no podido ser

demostrado previamente, de resultar así entonces calificaría para ser perseguidos bajo la simple infracción de “evasión tributaria” por la presentación de una declaración jurada “falsa o inexacta” o de “delito de defraudación”, empero en ambos casos la decisión dependerá que se determine a nivel judicial en los tribunales ordinarios respectivos que los documentos de registros contables (facturas fiscales emitidas por la empresa emisora perseguida en el mencionado caso) constituyen documentos falsos, lo cual se castiga en adición con otras sanciones con el delito común de perjurio, según dispone el artículo 243 del Código Tributario. La decisión de la determinación de la falsedad y la existencia irrefutable de que existió perjurio por parte de esta empresa, que es lo que definirá frente a qué tipo de ilícito estamos, en cuanto a los comprobantes fiscales, debe ser juzgada en los tribunales ordinarios en forma previa y será la que decidirá la suerte que deban correr las sanciones aplicadas “administrativas o penales” puesto que ambas, si bien pueden coexistir en algunos casos, dependen de un elemento atado a la existencia de un delito tributario, cual es el caso del “perjurio”, lo cual debe ser juzgado primero en los tribunales ordinarios y su decisión con la autoridad de lo irrevocablemente juzgado será lo que determinará si estas sanciones que se persiguen, como multas, recargos e intereses, proceden aplicarse en el ámbito administrativo. De manera pues que distinto a como alude el Tribunal A Quo el asunto controvertido no se circunscribía a un recurso en donde “sin fundamento” solicitábamos que se anulara esa resolución porque nuestra empresa no tenía conocimiento de las actividades delictivas, si alguna, que pudo haber realizado la empresa emisora de esos comprobantes con otros contribuyentes, sino que muy por el contrario el ataque el acto administrativo se sustentó claramente en: a) La falta de base legal de la resolución de reconsideración y de la resolución de determinación que ésta confirmaba al aplicarse (para rechazar las pruebas aportadas por la empresa en fase administrativa) de la norma general No. 6-2010 del año 2010 a hechos sucedidos en el año 2009, todo en contraposición de lo establecido en el artículo 47 de la Constitución vigente para el ejercicio fiscal 2009 y el artículo 37 de la Ley No. 11-92 que dispone: Artículo 37. Estas normas comenzarán a regir a partir de la fecha de su publicación en un periódico de amplia circulación nacional, o en la fecha que en las mismas se señale y subsistirán mientras no sean modificadas o derogadas. b) La errada atribución del fardo de la prueba a cargo de nuestra empresa para demostrar que esos hechos no eran falsos cuando en situaciones de esa naturaleza a quien compete demostrar la falsedad del hecho lo es a la Administración Tributaria dada la conducta dolosa que implica casos de ese tipo y en donde no son aplicables las disposiciones del artículo 1315 del Código Civil sino por el contrario aquellas que rigen del derecho penal y el derecho administrativo sancionador que endilga la responsabilidad de la prueba al ente acusador(...) [...] que el tribunal *a quo* no analizó que la litis se contraía no al aporte ante el tribunal de los comprobantes fiscales aportados en sede administrativa sino al requerimiento ilegal y persistente por parte de la recurrida de que los pagos que sustentaron esas transacciones del año 2009 debían para su admisión tributaria haberse realizado mediante cheques o transferencias electrónicas en aplicación de la norma 06-2010, de fecha 6 de septiembre de 2010 y no en pagos en efectivo, no obstante, si la parte recurrida afirmaba que las operaciones de compra de mercancías al proveedor cuestionado tenían condición de falsas, apócrifas o imaginarias al no cumplir con el requerimiento que reiteramos no aplicaba por ser dicha norma posterior.(sic).

En relación con lo alegado, esta Tercera Sala no tiene constancia de que la recurrente haya presentado formalmente tal pedimento ante el tribunal *a quo*, ya que no consta depositada la instancia contentiva del recurso contencioso tributario y el mismo no figura transcrito en las conclusiones que indicó el tribunal *a quo* en la sentencia que hoy se impugna, situación que imposibilita su ponderación. En consecuencia, esta corte de casación debe considerarlo como un medio nuevo, siendo criterio constante y reiterado que el medio casacional será *considerado como nuevo siempre y cuando no haya sido objeto de conclusiones regulares por ante los jueces de apelación*.

Por tanto, dentro de los requisitos establecidos por la doctrina jurisprudencial se encuentra que el medio de casación, para ser ponderado, debe encontrarse exento de novedad, lo que implica, que debió plantearse ante la Tercera Sala del Tribunal Superior, pues de lo contrario estaríamos en presencia de un medio nuevo en casación, por lo tanto, procede y, en tal sentido, declararlo inadmisibile.

Para apuntalar el segundo aspecto del primer y segundo medios de casación, la parte recurrente alega, en esencia, que el tribunal *a quo* realizó una errada aplicación de los hechos y de la ley, al rechazar el recurso contencioso tributario por no haberse aportado pruebas, indicando que en virtud de las disposiciones del 1315 del Código Civil una responsabilidad de la parte hoy recurrente aportar la documentación solicitada por la Dirección General de Impuestos Internos en la fase de determinación, a fin de destruir la presunción de lo determinado mediante el sistema de cruce de información; que el tribunal *a quo* asumió como verdaderos los hechos aludidos por la parte recurrida sin que reposara en el expediente ninguna prueba que demostrara en qué consistían las inconsistencias e ilicitudes y el por qué esas omisiones o inconsistencias deberían acarrear responsabilidad contra la parte recurrente.

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

“Ha quedado establecido que la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) actuó bajo el amparo del artículo 66 numeral 2 de la Ley 11-92, al practicar la Determinación Impositiva en ocasión de la cual detectó inconsistencias, hechos u omisiones en la Declaración Jurada de la sociedad comercial SSG SECURITY SUPPORT GROUP, S.R.L., relativa al Impuesto sobre la Renta, correspondientes al ejercicio fiscal 2009 y al Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), correspondiente a los periodos fiscales de mayo y junio de 2009, determinándose en ese sentido que la referida determinación de la obligación tributaria fue efectuado sobre base cierta y la información fue emanada del Sistema de Cruce de Información de dicho órgano. Que la recurrente alega que no tenía conocimiento de que los comprobantes fiscales suministrados por la empresa Xisquias Investments, C. por A., eran de ilegítima procedencia, puesto que desconocía que dicha empresa se encontraba envuelta en actividades de esa naturaleza. Respecto a dichos alegatos la Administración Tributaria requirió a la parte recurrente depositar ante el departamento correspondiente los documentos fehacientes con los que se pudiera demostrar a) el vínculo existente entre ésta y la emisora de los comprobantes fiscales; b) las actividades comerciales que fundamentaran los números de comprobantes fiscales A01001001010000013 y A010010010100000128; c) los medios de pago con los que se dio cumplimiento a dichas actividades comerciales; sin embargo, la recurrente no dio cumplimiento a dicho requerimiento ante la Administración Tributaria. En ese sentido, la recurrente se limitó a depositar ante esta Sala la resolución de reconsideración objeto de recurso; no justificando ante la administración tributaria, ni ante este tribunal las inconsistencias alegadas, ni mucho menos demostró mediante documentos fehacientes que la administración tributaria haya actuado contrario a la norma tributaria vigente. Que si bien la parte recurrente alega que las inconsistencias son producto de su falta de conocimiento respecto a los comprobantes emitidos por una de las empresas con la que realizaba actividad comercial, no ha puesto a esta Tercera Sala en condiciones de emitir una decisión favorable a sus pretensiones, por lo que en aplicación del principio de la prueba actori incumbit probatio, procede a rechazar el recurso incoado por la sociedad comercial SSG SECURITY SUPPORT GROUP, S.R.L., en fecha 20/12/2013” (sic).

Del análisis de la sentencia impugnada, esta Tercera Sala advierte, como un hecho constatado, que los jueces del fondo indicaron que la determinación de oficio realizada por la parte recurrida se había realizado atendiendo a las disposiciones del artículo 66, numeral 2° de la Ley núm. 11-92, del 29 de abril de 1992, que creó el Código Tributario y que la información utilizada a tal fin emanó del sistema del cruce de información de dicho organismo. Adicionalmente se evidencia que, para rechazar el recurso contencioso tributario, los jueces del fondo establecieron que la parte recurrente no aportó pruebas fehacientes que justificaran la improcedencia de los ajustes practicados por la administración, ya que se limitó a aportar exclusivamente la resolución de reconsideración.

En cuanto a la carga de la prueba en materia tributaria ha sido criterio de esta Tercera Sala que *Con respecto a este punto de la prueba en materia tributaria, para esta Tercera Sala 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. (...) 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. (...) 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 si tomamos en serio 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. (...) 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, pues 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; ya que 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. (...) De ahí que, 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 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 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. (...) En cuanto a esto, 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 garantizar: 1) que 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 -de acuerdo a lo previsto en el 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. (...) Por último, es menester indicar que 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. No obstante, lo antes indicado, esto no quiere decir que ciertas afirmaciones del recurrente en combinación con la parte final del artículo 1315 del

Código Civil, constituyan una obligación de tipo dialéctico que provoquen obligaciones probatorias a cargo del contribuyente, cuya solución jurídica dependerá del análisis del caso particular. (...) Estos criterios aplican perfectamente cuando se trata, tal y como sucede en la especie, en determinaciones basadas en incongruencias detectadas por declaraciones hechas por terceras personas, todo lo cual deberá ser aportado por la administración tributaria al tenor de lo dicho precedentemente, añadiéndose que el fisco es quien se encuentra en mejor condición de probar las incongruencias que alega ante la jurisdicción contencioso tributaria, en ocasión del examen de la validez y control de la legalidad del acto administrativo que se impugna, máxime cuando las inconsistencias halladas por la administración tributaria se fundamentan en las informaciones recabadas por la administración tributaria a través del cruce de información de terceros, entendemos que la administración debe aportar el correspondiente expediente administrativo o cualquier medio de prueba que permita constatar al órgano jurisdiccional que sus hallazgos se encuentran conforme a la verdad material, en consecuencia, procede acoger este primer medio de casación y casar con envío ese aspecto del fallo impugnado”.

No obstante, para la teoría general sobre la carga de la prueba en materia tributaria contenida en la sentencia transcrita, resulta pertinente aclarar que la misma es concebida con la finalidad de demostrar que la presunción de validez del acto administrativo establecida en el artículo 10 de la Ley núm. 107-13, del 6 de agosto de 2013, sobre los Derechos de las Personas en sus Relaciones con la Administración y de Procedimiento Administrativo, no exime a la administración tributaria, de manera general y abstracta, de la obligación de demostrar la verdad de lo que afirma en sus actuaciones con respecto de los hechos generadores de obligaciones tributarias negados por el contribuyente. Sin embargo, dicha situación tampoco implica que, debido al examen concreto y particular de un caso específico, se haya verificado, a cargo de dicho contribuyente, la existencia de afirmaciones, alegatos o argumentos cuyo efecto sea atribuir, a este último, la prueba del hecho liberador de la obligación tributaria que se le imputa. De igual manera, también tendría ese mismo efecto con relación a la carga de la prueba, la verificación de omisiones y violaciones de deberes a cargo del contribuyente cuando estos tengan por finalidad transparentar hechos y operaciones con consecuencias tributarias, todo como concreción del principio de primacía de la realidad tributaria prescrito en el artículo 2 del Código Tributario.

En efecto, un razonamiento dialéctico derivado de la parte final del artículo 1315 del Código Civil unido a que el contribuyente alegue o afirme situaciones cuyo contenido implique la existencia de un hecho liberador de la obligación tributaria que se le endilga, tendría eventualmente el efecto de que corresponda a dicho contribuyente demostrar ese hecho liberador. Todo lo cual parte de la premisa lógica de que, dependiendo del estudio de un caso particular y concreto, podría suceder que la afirmación de un hecho o situación jurídica, incluyendo la omisión a un deber de transparencia, podría implicar el reconocimiento implícito de los hechos generadores de la obligación tributaria alegada por la administración, existiendo por consiguiente el deber del contribuyente de demostrarlos.

Lo dicho anteriormente aplica a la especie, ya que el recurrente alega que no correspondía la determinación realizada por la administración en la cual se impugnaron los comprobantes fiscales núms. -A01001001010000013 y A010010010100000128- por alegadamente estos ser de ilegítima procedencia; que ante la solicitud de la administración de aportar en sede administrativa los comprobantes y medios de pagos fehacientes relacionados con el hecho imponible que justifiquen el gasto, la parte recurrente se ha limitado argumentar que corresponde a la administración demostrar la alegada improcedencia de los comprobantes fiscales, toda vez que las operaciones realizadas con la empresa Xisquias Investments, C. por A., están fundamentadas en comprobantes fiscales y que por tanto estos pueden ser admitidos como gastos.

Que ante la negativa de la parte recurrente de presentar los documentos fehacientes que respalden el hecho imponible, es evidente, que esta ha incurrido en el incumplimiento de un deber formal de acuerdo con las disposiciones del artículo 50 de la Ley núm. 11-92, la cual dispone la obligación de facilitar las tareas de determinación y fiscalización de la administración tributaria.

Que de acuerdo con lo previsto en el artículo 50 letra J de la Ley núm. 11-92, es un deber de todo contribuyente *Presentar o exhibir a la Administración Tributaria, las declaraciones, informes, documentos, formularios, facturas, comprobantes de legítima procedencia de mercancías, recibos, listas de precios, etc., relacionados con hechos generadores de obligaciones, y en general, dar las aclaraciones que les fuesen solicitadas.*

Por consiguiente, ante el alegato de que el medio de pago utilizado por la parte recurrente fue en efectivo y que no tenía conocimiento de las actividades que pudiera estar realizando la empresa Xisquias Investments, C. por A., dicha situación no es óbice para que esta demostrara que todo gasto debe estar fundamentado en una contrapartida que demuestre el egreso del flujo de efectivo, pues en virtud de lo previsto en el artículo 50 letra h de la ley antes indicada, era su deber conservar de forma ordenada, por un periodo de 10 años, los libros de contabilidad, libros y registros especiales, antecedentes así como los “recibos o comprobantes de pagos”.

Asimismo, se advierte, que es un hecho constatado por los jueces del fondo, que la administración requirió a la parte recurrente el depósito de “c) los medios de pago con los que se dio cumplimiento a dichas actividades comerciales”, sin que esto se encuentre limitado a los medios de pagos utilizados en el sistema de intermediación financiera. En efecto, es evidente que la parte recurrente podía aportar, a fin de justificar el gasto impugnado, cualquier otro medio -entrada de diario o el libro mayor- atendiendo a su obligación de mantener una contabilidad organizada de acuerdo con lo previsto en las letras a y b del artículo 50 de la Ley núm. 11-92. Por consiguiente, no se advierte que los jueces del fondo hayan incurrido en los vicios denunciados por la parte recurrente, en consecuencia, procede rechazar estos medios de casación.

Para fundamentar el tercer medio y cuarto medios de casación, los cuales se reúnen para su estudio por su vinculación y por resultar así útil a la mejor solución del caso, la parte recurrente alega, en esencia, que el tribunal *a quo* incurrió en una omisión de estatuir respecto a la improcedencia de la multa y los recargos impuestos por la administración tributaria, por lo que, al no estatuir respecto de dichos pedimentos, los jueces del fondo han vulnerado el derecho de defensa de la parte hoy recurrente.

Esta Tercera Sala considera, al analizar íntegramente la sentencia impugnada, que ciertamente el tribunal *a quo* incurrió en la omisión de estatuir con respecto a la improcedencia de la multa y los recargos interpuestos por la administración tributaria en el proceso de determinación, peticiones que se encuentran transcritas en el cuerpo de la decisión impugnada de la siguiente manera:

“[...] que la multa interpuesta no aplica pues no ha sido realizado ningún proceso de investigación que demuestre que esta empresa estuvo involucrada en actos reñidos con la ley realizados por la empresa que nos emitió esos comprobantes fiscales, por tanto la multa aplicada es improcedente y carente de base legal; de igual manera no estamos de acuerdo con los recargos por las razones antes señaladas ya que se trata de causas no imputables a la empresa y la norma general en que se basa la impugnación no estaba vigente en el ejercicio rectificado, por lo que concluyó de la siguiente: [...] SEGUNDO: en cuanto al fondo, y en la medida de nuestros argumentos y pruebas dejar sin efecto la resolución de reconsideración núm. 1153-13, de fecha 05/11/2013, por improcedente, mal fundada y carente de base legal” (sic).

De lo antes expuesto, esta Tercera Sala pudo corroborar, que aunque estos argumentos y pedimento fue recogido por el tribunal *a quo* como parte de las conclusiones presentadas por la parte recurrente en su recurso contencioso tributario, no procedieron a ponderarlos, como era su deber, violando de esta manera, el principio de congruencia procesal que busca vincular a las partes y al juez al debate y que exige que toda sentencia cumpla con la debida correspondencia entre la pretensión, la defensa, la prueba y la decisión; lo que no se cumple en el presente caso como consecuencia de la falta de ponderación en que incurrió el tribunal *a quo*, dejando sin respuesta un pedimento que fue formalmente planteado por la parte recurrente y que resultaba determinante que dichos jueces evaluaran, cuando ejercieron el control de legalidad de la actuación de la administración. En consecuencia, procede casar en este punto de

derecho la presente sentencia.

En virtud de las disposiciones del artículo 20 de la Ley núm. 3726-53, sobre Procedimiento de Casación, modificada por la Ley núm. 491-08, cuando la Suprema Corte de Justicia casare una sentencia enviará el asunto a otro tribunal del mismo grado o categoría que aquel de donde proceda la sentencia que ha sido objeto del recurso.

El párrafo III del artículo 176 del Código Tributario, establece que: *En caso de casación con envío, el Tribunal Superior Administrativo, estará obligado, al fallar nuevamente el caso, a atenerse a las disposiciones de la Suprema Corte de Justicia en los puntos de derecho que hubiesen sido objeto de casación*, lo que resulta aplicable en la especie.

De acuerdo con lo previsto por el artículo 176, párrafo V del Código Tributario, en materia contencioso tributario no habrá condenación en costas, lo que aplica en la especie.

V. Decisión

La Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, de conformidad con la Constitución de la República, la norma legal aplicada al caso, la doctrina jurisprudencial observada y en virtud de los motivos expuestos, dicta por autoridad y mandato de la ley la siguiente decisión:

FALLA

PRIMERO: CASA parcialmente la sentencia núm. 030-04-2018-RECA-00096, de fecha 20 de marzo de 2018, dictada por la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, cuyo dispositivo ha sido copiado en parte anterior del presente fallo, en cuanto al argumento de la improcedencia de la multa y recargos impuestos por la administración tributaria y envía el asunto, así delimitado, por ante la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo.

SEGUNDO: RECHAZA, en sus demás aspectos el presente recurso de casación.

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.

César José García Lucas, secretario general de la Suprema Corte de Justicia, CERTIFICA, que la sentencia que antecede ha sido dada y firmada por los jueces que figuran en ella, y leída en audiencia pública en la fecha en ella indicada.