
Sentencia impugnada:	Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, del 30 de marzo de 2017.
Materia:	Contencioso-Tributario.
Recurrente:	Feliz Ruiz y Co., S.R.L.
Abogado:	Lic. Franklin Paul de Jesús Fernández Matos.
Recurrido:	Dirección General de Impuestos Internos (DGII).
Abogados:	Lic. Lorenzo Natanael Ogando de la Rosa y Licda. Milagros Sánchez Jiménez.

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 marzo de 2021**, año 178° 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 Feliz Ruiz y Co., SRL., contra la sentencia núm. 0030-2017-SEEN-00094, de fecha 30 de marzo de 2017, dictada por la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones contencioso tributario, 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 esta Suprema Corte de Justicia, suscrito por el Lcdo. Franklin Paul de Jesús Fernández Matos, dominicano, tenedor de la cédula de identidad y electoral núm. 001-0121857-6, con estudio profesional abierto en la avenida Rómulo Betancourt núm. 325, sector Bella Vista, Santo Domingo, Distrito Nacional, actuando como abogado constituido de la sociedad comercial Feliz Ruiz y Co., SRL., organizada y existente de acuerdo con las leyes de la República Dominicana, RNC 117-01154-6, con domicilio en la calle Casandra Damirón, km. 1^ª, municipio y provincia Barahona, representada por su gerente general Pedro Feliz Ruiz, dominicano, portador de la cédula de identidad y electoral núm. 018-0053022-0, del mismo domicilio de su representada.

La defensa al recurso de casación fue presentada mediante memorial depositado en fecha 13 de julio de 2018, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, suscrito por los Lcdos. Lorenzo Natanael Ogando de la Rosa y Milagros Sánchez Jiménez, dominicanos, titulares de las cédulas de identidad y electoral núms. 001-0768456-5 y 001-0754376-1, con estudio profesional, abierto en común, en la consultoría jurídica de su representada la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), institución de derecho público autónoma y provista de personalidad jurídica propia, de conformidad con las disposiciones contenidas en la Ley núm. 227-06, de fecha 19 de junio de 2006, con domicilio en la avenida México 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.

Mediante dictamen de fecha 6 de febrero de 2020, suscrito por la Lcda. 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 24 de febrero de 2021, integrada por los magistrados, Manuel R. Herrera Carbuccia, en funciones de presidente, Moisés A. Ferrer Landrón y Anselmo Alejandro Bello F., jueces miembros, asistidos por la secretaria y el alguacil de estrados.

II. Antecedentes

Mediante resolución de determinación núm. GFE-R No. MNS-1312061360 A/C, GFE-R No. MNS-1312061360 B/C y GFE-R No. MNS-1312061360 C/C, de fechas 21 de febrero 2014, de fecha 5 de diciembre de 2013, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), notificó a la sociedad comercial Feliz Ruiz y Co, SRL., los resultados de los ajustes a las declaraciones juradas del impuesto sobre la renta, de los ejercicios ficales desde el 1ro de julio de 2009, hasta el 30 de junio de 2010, desde el 1ro de julio de 2010, hasta 30 de junio de 2011, desde el 1ro. de julio de 2011, hasta el 30 de junio de 2012; que no conforme con esos ajustes, solicitó su reconsideración, siendo rechazada mediante resolución núm. 920-2014, de fecha 29 de octubre de 2014, contra la cual interpuso recurso contencioso tributario, dictando la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones contencioso tributario, la sentencia núm. 0030-2017-SEN-00094, de fecha 30 de marzo de 2017, objeto del presente recurso de casación y que textualmente dispone lo siguiente:

PRIMERO: DECLARA Bueno y válido el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la FELIZ RUIZ Y CO, SRL, en fecha 18/12/2014, ante este Tribunal, por haber sido incoado de acuerdo a las disposiciones que rigen la materia. **SEGUNDO:** RECHAZA en cuanto al fondo, 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, a la parte recurrida, 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:** Desnaturalización de los hechos. **Segundo medio:** Falsa apreciación de los hechos y mala aplicación del derecho. **Tercer medio:** Falta de motivación. **Cuarto medio:** Violación constitucional en lo relativo al debido proceso” (sic).

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

De conformidad con lo establecido 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 y el artículo 1º 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 y segundo medios de casación, los cuales se examinan de forma reunida por su estrecha vinculación y por resultar más útil a la mejor solución que se le dará al caso, la parte recurrente argumenta textualmente lo siguiente:

“La Corte a-qua incurre en la desnaturalización de los hechos al considerar como buenos y válidos los argumentos esgrimidos por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) tanto en su Resolución de Reconsideración, como en las Resoluciones de Determinación de Obligación Tributaria emitida por Gerencia de Fiscalización Externa, desconociendo la verdad de los hechos en el sentido de que la empresa recurrente FELIZ RUIZ & CO., S.R. L., es una Estación de Venta de Combustibles de todo tipo, así como Lubricantes, en ese sentido desarrolla actividades gravadas por el Impuesto sobre la Renta, por las

utilidades, beneficios o ganancias obtenidas durante cada ejercicio fiscal, y únicamente gravadas por el Impuesto sobre Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) la parte relativa a la venta de Lubricantes. Que, en el devenir del tiempo, la empresa recurrente siempre ha cumplido cabalmente con todas y cada una de las obligaciones impositivas y tributarias establecidas en las leyes nacionales, estando todas sus actividades financieras e impositivas avaladas por los Estados Financieros anuales, los cuales son auditados por una firma de contadores públicos autorizados legalmente registrada y de reconocida solvencia moral en el país. Que siendo así las cosas en los periodos y ejercicios fiscales revisados y verificados por los Auditores de la Gerencia de Fiscalización Externa, que dieron origen a la Resolución de Determinación discutida e impugnada en Reconsideración, sometida al Recurso Contencioso y ahora a la Casación ante ese alto tribunal, la empresa recurrente cumpliendo cabalmente con todas las obligaciones y deberes formales establecidos en la Ley 11 -92, en lo relativo a la presentación de las declaraciones juradas de los impuestos, el envío de los formularios reportes de compras y ventas formatos 606 y 607 respectivamente, entre otras obligaciones; Que luego de un análisis detallado de las motivaciones de cada una de la Resoluciones de Determinación de la Obligación Tributaria se puede determinar que los auditores actuantes incurrir en errores garrafales al establecer diferencias por Ingresos no Declarados para el ejercicio 2009/2010 por RD\$62,438,169.58, las cuales surgen como fruto de comparar los ingresos presentados en el IR-2 declarado, con el análisis que hacen de los cuadros de ventas diarias y análisis de costos y otros documentos soporte en base al monto ajustado de RD\$183,879,946.33 contra ingreso. Declarado por RD\$121,441,776.75, estableciendo que la diferencia en los costos entre el declarado y el determinado en el proceso de revisión de RD\$178,599,987.26 y el declarado por RD\$118,034,962.77 para una diferencia de costo aceptada por RD\$60,565,024.49, donde se puede verificar que la diferencia entre los ingresos no declarados y los costos aceptados es de RD\$1,873,145.09. Que los auditores actuantes no mantienen una consistencia en la impugnación de la Declaraciones Juradas de los diferentes ejercicios fiscales ya que las diferencias entre ingresos por venta y los costos declarados según IR-2 declarado por la empresa que representan un margen de beneficios que oscilan entre 1.5% y 3% respectivamente, mientras que si relacionamos los ingresos por ventas determinados en la auditoría y los costos aceptados para los ejercicios 2009/2010 y 2010/2011 mantienen la misma proporción, pero para el ejercicio fiscal 2011/2012 en su análisis el margen, de beneficio bruto determinado por los auditores actuantes sobrepasa el 10.5%, lo que no se justifica en un sector económico que se encuentra regulado por la Ley 112-00 sobre Combustible. (Ver cuadros siguientes). Que además, del análisis de la impugnación realizada, se puede apreciar que si al comparar los incrementos de los ingresos por ventas contra los ingresos declarados el IR-2 presentado por la empresa recurrente con los ingresos determinados por la auditoría se sigue reflejando la inconsistencia metodológica utilizada por auditores actuantes, ya que para los ejercicios 20.09/2010, las diferencias de los ingresos por venta declarados y los determinados por la auditoría de RD\$62,438,169.58 corresponde a un 51.41% y, en ese mismo ejercicio fiscal la diferencia de los costos o costos aceptados por un monto de RD\$60,565,024.49 representa un 51.34%; asimismo para el ejercicio 2010/2011, las diferencias de los ingresos por venta declarados y los determinados por la auditoría de RD\$42,577,884.67 corresponde a un 20.89% y en ese mismo ejercicio fiscal la diferencia de los costos o costos aceptados por un monto de RD\$41,726,327.00 representa un 20.67%; sin embargo para el ejercicio 2011/2012, las diferencias de los ingresos por venta “declarados y los determinados por la auditoría de RD\$23,778,212.57 corresponde a un 8.95% y en ese mismo ejercicio fiscal la diferencia de los costos o costos aceptados por un monto de RD\$494,240.00 representa un inconcebible 0.19%. (Ver cuadros siguientes). Que la empresa recurrente FELIZ RUIZ & CO, SRL reconoce las facultades que le otorga la ley a la Administración Tributaria para realizar determinaciones de oficio de las obligaciones tributarias, pero la actuación de la Administración Tributaria se vulnera el principio de la razonabilidad, que es el principio constitucional que debe primar para que las actuaciones de la Administración Pública no vulneren los derechos fundamentales de las personas, ya que podrán ustedes- observar. Honorables Magistrados, que resulta desproporcionada las diferencias determinadas y siendo los mismos funcionarios actuantes mal pudieran interpretar la ley de manera diferente o ejecutar procedimientos o procesos

diferentes para una misma contabilidad dentro de una misma empresa. (...) Que, desprendida de la Desnaturalización de los Hechos, se hace una falsa apreciación de dichos hechos resultando una mala aplicación del derecho por parte del Tribunal a quo, pues en su sentencia, confirma situaciones que la Administración Tributaria da como existentes sin serlo, ya que se trata de interpretaciones de los hechos que los Auditores Actuantes justifican para tratar de validar su actuación malsana y teóricamente impracticable, pues si se verifica que la empresa recurrente presentó en su Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta para el periodo fiscal 2011-2012, costos por valor de RD\$ 264,075,427.34, según los reportes de 606 de sistema de la DGII, sin embargo, solo fueron aceptados la suma de RD\$ 258,425,764.72, resultando una diferencia de RD\$5,649,662.62, pero entonces, se estiman como ingresos no declarados por RD\$23,778,212.57, por lo que resulta incomprensible de entender la metodología de determinación de la obligación tributaria utilizada por los referidos auditores. Que constituye un abuso de derecho y un abuso de poder, el hecho de que la Administración Tributaria obligue a la empresa recurrente a tributar por encima de su capacidad contributiva independientemente de que por alguna razón se haya omitido declarar una parte de las obligaciones tributarias, tomando en consideración la Razonabilidad, que debe ser entendida como que los hechos mantengan cierta coherencia de forma que no resulten contradictorios con la realidad, es decir, que no resulte una inequidad manifiesta, pues los gastos de cualquier empresa deben ser y son coherentes con la realidad de dicha empresa y deben estar estrechamente relacionados con sus ventas. Que la Administración Tributaria se limita en su Resolución de Reconsideración a recrear todas las disposiciones que establece la Ley 11-92, pero en dicha perorata, no establece la forma en que esas disposiciones de concatenan con los hechos, pudiendo verificar. Honorables Magistrados, que no se justifica ni resiste un mínimo análisis el hecho reflejado en las Determinaciones de Obligación Tributaria que para ejercicios fiscales entre un ejercicio fiscal y otro resulten diferencias tan astronómicas, pues como se puede ver en los ejercicios 2010 y 2011, los márgenes brutos de comercialización de la recurrente sean más o menos idénticos o similares y que sin ningún factor interno o externo de la economía del país se pueda producir un margen de la supuesta ganancia” que supere al anterior en más de un 700%, por lo que resulta obvio que no responde a la realidad de la empresa que se pueda determinar ventas por más de veintitrés (23) millones de pesos dominicanos con costos por debajo de quinientos mil pesos. Que existe otra situación donde se puede verificar la falta de inconsistencia y de lógica en el trabajo de determinación realizado por los auditores actuantes en la auditoría practicada, se trata de que para el período fiscal 2011-2012 según IR-2, la empresa recurrente presenta gastos de ventas por RD\$ 6,459,129.37, pero en el proceso de revisión se determinaron un total de gastos de RD\$4,094,281.37, produciéndose un diferencia por valor de RD\$2,364,848.46, como gastos no admitidos, y, sin embargo, a realizar el análisis de dicha impugnación se puede verificar que la composición de los gastos comparada entre los gastos enviados en el Formato 606 y los gastos de salarios presentados a través de la TSS, corresponden exactamente a los valores que la empresa recurrente declaró en el anexo B del IR-2, por lo que resulta incomprensible la lógica utilizada por los auditores en los ajustes notificados. (ver cuadro anexo). Que si se verifica el cuadro presentado se podrá determinar que todos los gastos tiene la empresa recurrente FELIZ RUIZ & CO, SRL están incluidos tal y como fueron reportados a través de los medios establecidos por la administración Tributaria para realizar este envío y que fueron aceptados, además de que por otro lado establecen que el gasto de depreciación forma parte de la base de impugnación de los gastos generales y a la vez por otra parte en la misma auditoria lo impugnan como exceso de depreciación. Que las disposiciones constitucionales relativas a los deberes fundamentales que establecen la obligatoriedad de pagar los tributos, pero este pago no puede ser extralimitado a la capacidad tributaria del contribuyente cuando establecen en el numeral 6 del artículo 75 de la Constitución Dominicana, el deber de “Tributar, de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas”, además las disposiciones del artículo 243 de dicha Constitución establece que “El régimen tributario está basado en los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad para que cada ciudadano y ciudadana pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas” en este caso asimilando al ciudadano a la persona

que puede ser física o jurídica. A que si bien es cierto que la Administración Tributaria tiene la facultad de determinación la cual establece lo siguiente: Artículos 45: La Administración Tributaria dispone de facultades para la determinación de la obligación tributaria, las cuales serán ejercidas de acuerdo con y los preceptos de este Código y de las normas especiales respectivas. Artículo 66. determinación de oficio por La Administración Tributaria. Dentro del plazo de prescripción, la Administración Tributaria deberá proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria, en los siguientes casos: I. Cuando el contribuyente hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado o no hubiere cumplido debidamente la obligación tributaria. Cuando la declaración presentada no mereciere fe, por ofrecer dudas a la Administración Tributaria su veracidad o exactitud o en ella no se cumplieren con todas las normas que le son aplicables. 3. Cuando el contribuyente, estando obligado a llevar libros, no los llevare o los llevara incorrectamente o no exhibiere o carezca de los libros y comprobantes exigibles. A que no se dan ningunas de las causales referidas en el artículo 66 del referido Código Tributario en el caso de la recurrente en razón de que en ningún momento ha dejado de presentar sus declaraciones juradas y que si existe alguna diferencia, como hemos mencionado provienen de la forma de reporte realizada por los terceros, por lo que los ajustes por ingresos no declarados o depreciación en exceso, no se corresponden con la verdad de los hechos lo que hace que sea mal aplicado el derecho, es decir, estas disposiciones sobre la determinación de la obligación tributaria, la cual solo procede ser realizada cuando el contribuyente no presentare su declaración jurada" (sic).

En la especie, de la transcripción anterior resulta evidente que la parte recurrente se ha limitado en el desarrollo contenido en su memorial de casación, a exponer cuestiones de hecho relacionados a cuestiones de fondo sobre la determinación realizada por la Dirección General de Impuestos Internos, lo que implica que su memorial no contiene una exposición congruente ni un desarrollo ponderable sobre los vicios contenidos en la sentencia impugnada, al no haber articulado un razonamiento jurídico que permita a esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, actuando como corte de casación, determinar en qué consisten la desnaturalización y falsa apreciación de los hechos, así como la mala aplicación del derecho alegadas, ni permite establecer si en el caso ha habido o no violación a la ley o al derecho.

En ese tenor, esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia ha establecido, mediante jurisprudencia constante, que: Para satisfacer el mandato de la ley, el recurrente no solo debe señalar en su memorial de casación las violaciones a la ley o a una regla o principio jurídico, sino que debe indicar de manera clara y precisa en cuáles aspectos la sentencia impugnada desconoce las alegadas violaciones, haciendo una exposición o desarrollo de sus medios ponderables que permita a la Suprema Corte de Justicia examinar el recurso y verificar si ha sido o no violada la ley. En consecuencia, al no cumplir la parte recurrente con estas formalidades en los presente medios examinados, procede declararlos inadmisibles.

Para apuntalar su tercer medio de casación, la parte recurrente, alega en esencia, que el tribunal *a quo* incurrió en falta de motivos, al limitarse a establecer la facultad de determinación, de oficio, que ostenta la administración tributaria, pero sin establecer motivos suficientes que justifiquen dichas actuaciones, pues si bien es cierto que para los ejercicios fiscales 2009/2010 y 2010/2011, en los cuales existen inconsistencias, el margen establecido se corresponde con la proporción presentada por la empresa, no obstante, para el ejercicio 2011/2012 el margen de diferencia es desproporcionado y fue reclamado tanto en reconsideración como por ante los jueces del fondo, siendo visible que en ninguno de los casos el tribunal *a quo* valoró los argumentos teóricos planteados por la empresa recurrente en el sentido de la proporcionalidad y la razonabilidad que plantea la norma constitucional; que asimismo, la sentencia impugnada no motiva el accionar de la administración tributaria, cuando procedió a ajustar los valores presentados en la declaración jurada del impuesto sobre la renta, pero sin establecer las violaciones cometidas, pues de la revisión sólo se limitó a impugnar un gran porcentaje de los costos y gastos de ventas, situación esta que no se ajusta a la realidad del negocio de los combustibles fósiles, máxime cuando la Ley núm. 112-00 sobre Combustibles Fósiles, reglamenta el monto que corresponde al margen de comercialización.

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

11. *La facultad para la determinación de la obligación tributaria, conforme a la voluntad del legislador dominicano, reside en la Administración Tributaria distinto a otros países donde se reconoce la autodeterminación, función que ejerce la Dirección General de Impuestos Internos, de acuerdo con los preceptos del Código Tributario y de las normas especiales que le rigen. (Sentencia TC/0493/15, del 6 de noviembre del 2015)* 12. *Que ha sido criterio de este Tribunal, lo siguiente; “Considerando, que conforme a doctrina constante en la materia, el Juez debe descubrir la verdad objetiva de los hechos investigados, independientemente de lo alegado; peticionado por las partes (Principio de verdad Material)”. (Sentencia del TCT, de fecha 27 de marzo del 1998, Boletín del TCT No. 4, pág. 158). En sentido, este Tribunal ha podido constatar lo siguiente:* 13. *Que el recurrente alega que los auditores actuantes incurren en error de establecer diferencias por ingresos no declarados para el ejercicio 2009/2010 por 62,438,169.58, fruto de comparar los ingresos presentados en el IR-2 declarados con el análisis que hacen de los cuadros de ventas diarias y análisis de costo y otros documentos soporte en base al monto ajustado de RD\$ 183,879,946.33, contra ingreso declarado por RD\$ 121,441,776.75, estableciendo que la diferencia en los costos antes declarados y el determinado en el proceso de revisión de RD\$ 178,559,987.26 y el declarado por RD\$118,834,962.77, para una diferencia de costos aceptada de RD\$60,565,024.49, donde se puede verificar que la diferencia entre los ingresos no declarados y los costos aceptados es de RD\$1,873,145.09.* 14. *Que luego de estudiar los argumentos de la parte recurrente en ocasión del presente proceso, advertimos que el asunto controvertido en la especie radica en determinar la legalidad o procedencia de la Resolución de Reconsideración, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), respecto a las irregularidades detectadas en el cumplimiento de las obligaciones fiscales relativas al Impuesto Sobre la Renta, correspondiente a los ejercicios fiscales desde 1ro de julio del 2009, hasta el 30 de junio del 2010, desde el 1ro de julio del 2010, hasta 30 de junio del 2011, desde la 1 ro de julio del 2011, hasta el 30 de junio del 2012.* 15. *Que esta Sala, ha verificado que la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), actuando en función de reconsideración, en ocasión del recurso interpuesto por FELIZ RUIZ Y CO, SRL, en contra de la Resolución de Determinación de la Obligación Tributaria GFE-R No. MNS-1312061360 A/C, GFE-R No. MNS-1312061360 B/C y GFE-R No. MNS-1312061360 C/C, de fecha 21 de febrero 2014, respecto a las irregularidades detectadas en el cumplimiento de las obligaciones fiscales relativas al Impuesto Sobre la Renta, con la finalidad de esclarecer y justificar las inconsistencias.* 17. *Que a este respecto la Determinación de la Obligación Tributaria tiene por finalidad establecer la deuda líquida exigible como consecuencia de la realización del hecho imponible, esto es, de una realidad preexistente, de algo que ya ocurrió. Por esta razón, la determinación tiene efecto declarativo y no constitutivo. Pero no reviste el carácter de una simple formalidad procesal, sino que es una condición de orden sustancial o esencial de la obligación misma. La obligación nace con el presupuesto del tributo, por esa razón la determinación tiene siempre efecto declarativo, por lo que al ser declarativa, se le reserva a la Administración la facultad de revisarla y verificarla antes de aceptarla como buena y válida. (...)* 19. *Conforme al principio de verdad material, regla de derecho que rige la materia, el juzgador debe descubrir, desentrañar la verdad objetiva de los hechos investigados independientemente de lo alegado y peticionado por las partes, que consciente de su misión de hacer justicia, conforme a los preceptos legales y principios de equidad, y en mérito a la regla de derecho tributario descrito, éste tribunal entendió que antes de hacer derecho sobre el fondo, con relación a las supuestas o reales Irregularidades en el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias del recurrente en referencia a los períodos fiscales mediante el cual le remiten los resultados de la modificaciones practicadas a la Declaración del Impuesto sobre la Renta, correspondiente a los ejercicios fiscales desde 1ro de julio del 2009, hasta el 30 de junio del 2010, desde el 1ro de julio del 2010, hasta 30 de junio del 2011, desde el 1ro de julio del 2011, hasta el 30 de junio del 2012, es indispensable un estudio de cada una de las piezas que integran el presente proceso, con la finalidad de analizar los hechos según los criterios que requiere la materia, a fin de determinar si procede o no el cumplimiento de las obligaciones fiscales relativas al Impuesto Sobre la Renta, correspondiente a los ejercicios fiscales indicados.* 20. *Que es importante destacar que la determinación,*

fiscalización y control de los Tributos, quedará como ocurrió, bajo potestad reglamentaria de la Administración Tributaria, cuando el contribuyente no presentare una declaración jurada del mismo o sus declaraciones juradas no sean fehacientes y no estén sustentadas en documentos que prueben las mismas, de acuerdo a las previsiones de la Ley 11-92, Código Tributario, tal como ha ocurrido en el presente caso. Que en efecto, los actos dictados por la Administración gozan de una presunción de legitimidad conforme a la cual se estima que los mismos se encuentran apegados a derecho hasta que no se demuestre lo contrario, de allí que, para enervar sus efectos corresponderá al accionante producir la prueba en contrario de esa presunción. 22. En el caso que nos ocupa, ha quedado establecido que la Dirección General de Impuestos Internos, en ejercicio de sus facultades, realizó de oficio la determinación de la obligación tributaria de FELIZ RUIZ Y CO, SRL, actuando en función de Reconsideración en ocasión del recurso interpuesto, en contra de la Resolución de Determinación de la Obligación Tributaria GFER No. MNS-1312061360 A/C, GFE-R No. MNS-1312061360 B/C y GFE-R No. MNS-1312061360 C/C, de fecha 21 de febrero 2014, que la empresa recurrente en dicho proceso de revisión procedió a aportar los siguientes documentos, relación de ingresos, recibos de cuadros de caja; relación de pago de cheques; relación de costos (facturas en compras), estado financiero auditados, así como las declaraciones juradas del IRS-IR-2, de los periodos fiscales 2009, 2010 y 2012, en los cuales se verifica que dichos documentos no están organizados cronológicamente, es decir no tienen número secuencial. Que si bien el recurrente alega que los auditores actuantes incurren en error de establecer diferencias por ingresos no declarados para el ejercicio 2009/2010 por 62,438,169.58, fruto de comparar los ingresos presentados en el IR-2 declarados con el análisis que hacen de los cuadros de ventas diarias y análisis de costo y otros documentos soporte en base al monto ajustado de RD\$ 183,879,946.33, contra ingreso declarado por RD\$ 121,441,776.75 estableciendo que la diferencia en los costos antes declarados y el determinado en el proceso de revisión de RD\$178,559,987.26 y el declarado por RD\$118,834,962.77, para una diferencia de costos aceptada de RD\$60,565,024.49, donde se puede verificar que la diferencia entre los ingresos no declarados y los costos aceptados es de RD\$1,873,145.09. Sin embargo se ha podido comprobar que dichos procedimientos fueron aplicados conforme las documentaciones aportadas por dicha empresa, y debido al sistema de cruce de información mediante el envío el formato 606, así mismo la propia empresa reconoce que hubo diferencias no declaradas, así como que incurrió en gastos en exceso, amén de no esclarecer los referidos ajustes, sino que se limita a presentar una relación de hechos, sin aportar las pruebas que determinen la improcedencia de los hallazgos establecidos durante el proceso de determinación, por vía de consecuencia procede rechazar el presente recurso, y se ratifica en todas sus partes la Resolución de Reconsideración No.920-14, de fecha 29 de octubre del año 2014, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) (sic).

A partir del análisis de la sentencia impugnada, esta Tercera Sala debe señalar 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 instauró el Código Tributario y que fruto de dicha determinación la administración tributaria había detectado inconsistencias en la declaración jurada del impuesto sobre la renta de los periodos fiscales 2009, 2010, 2011 y 2012, presentadas por la parte recurrente. Adicionalmente los jueces del fondo establecieron en la página 12 de la sentencia de marras, que no constituía un hecho controvertido que la parte recurrente reconoce que hubo diferencias no declaradas, así como que incurrió en gastos en exceso.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 50 literal f de la Ley núm. 11-92, es un deber de todo contribuyente “presentar las declaraciones que correspondan, para la determinación de los tributos, conjuntamente con los documentos e informes que exijan las normas respectivas y en la forma y condiciones que ellas indiquen.

De ahí que, 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 la teoría general sobre la carga de la prueba en materia tributaria contenida en la sentencia transcrita, resulta pertinente aclarar que 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, argumentos o situaciones jurídicas 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, ante a las motivaciones de la sentencia impugnada transcritas anteriormente, las cuales se relacionan con que parte de las inconsistencias detectadas por la administración tributaria surgen debido al incumplimiento de un deber formal de presentar a la administración la totalidad de los ingresos percibidos, recaía sobre el contribuyente, en atención a lo dicho anteriormente, aportar las pruebas que pudieran destruir los ajustes practicados por la administración, debido a que nadie podría prevalerse de una falta, en este caso la omisión de deberes formales requeridos por la ley tributaria observándose que el tribunal *a quo* motivo adecuadamente el caso conforme a los hechos y el derecho, en consecuencia, procede a rechazar este tercer medio de casación examinado.

Para apuntalar su cuarto medio de casación, la parte recurrente expone textualmente lo siguiente: *Por lo cual la recurrente no pudo en ningún momento estar en condiciones de poder defenderse de las*

pretensiones de la Administración Tributaria a los fines de probar que los comprobantes Fiscales ya habían sido reportados a su debido momento y en el periodo en el cual correspondían y que si se encontraban reportado en otro periodo por los terceros se trata de un error de ellos que podíamos solicitarles que fuera rectificado, pero por no tener la información exacta de cuál, de: los NCF se trataba perduró el estado de indefensión. Siendo que la DGII no analizó los reportes remitidos conjuntamente al momento de la interposición del Recurso de Reconsideración, indefensión que suscite aun con la Sentencia hoy recurrida. A que además de la violación al derecho de defensa en contra de la recurrente, también se viola el principio de proporcionalidad tributaria, que establece en el Artículo 75 de la Constitución lo siguiente: Que obligar a pagar de nuevo bajo el argumento que se trata de "Ingresos No Declarados" sería incrementar su capacidad contributiva en violación a los principios constitucionales, resultando un enriquecimiento sin causa a favor del Fisco. En mérito a los medios y argumentos planteados en el sentido de que no existieron los Ingresos No Declarados, que argumenta la Administración Tributaria, ni tampoco existe el Exceso en Gastos de Depreciación, así como que bajo los mismos argumentos que fueron aceptados los costos pura los ejercicios fiscales 2009/2010 y 2010/2011, son los mismos para aceptar los costos para el ejercicio fiscal 2011/2012 pues es incomprensible que una empresa que se dedica a la misma actividad, de buenas a primera modifique o aparezca modificado su margen de comercialización y sus. Tasa Efectiva de Tributación al pasar de un ejercicio a otro su margen bruto pueda pasar de un dos por ciento (2%) aproximadamente a más de un diez por ciento (10%) en un sector económico que como el de los Hidrocarburos, los márgenes de comercialización están expresamente establecidos en la Ley 112-00 del año 2000, cosa que no fue ponderada por los auditores actuantes y qué persiste sin reconocer tanto en la Resolución de Reconsideración como en la Sentencia de marran que decide sobre el Recurso Contencioso Tributario, por lo que procede que la Sentencia 030-2017-SSEN-00094 sea Casada, a los fines de que el Tribunal Superior Administrativo acojan las argumentaciones de la recurrente en el ánimo de una buena y sana justicia (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, puesto que no consta depositada la instancia contentiva del recurso contencioso tributario 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 Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, pues, de lo contrario, estaríamos en presencia de un medio nuevo en casación, por lo tanto, se declara inadmisibile.

Finalmente, el estudio general de la sentencia impugnada pone de relieve que la corte *a qua* hizo una correcta apreciación de los hechos y documentos de la causa, exponiendo motivos suficientes, pertinentes y congruentes, que justifican la decisión adoptada, lo que ha permitido a esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, actuando como corte de casación, verificar que, en la especie, se ha hecho una correcta aplicación de la ley, sin incurrir, el fallo impugnado, en los vicios denunciados por la parte recurrente en los medios examinados, procediendo rechazar el presente recurso de casación.

De acuerdo con lo previsto por el artículo 176, párrafo V del Código Tributario, *en materia de lo 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

ÚNICO: RECHAZA el recurso de casación interpuesto por la sociedad comercial Feliz Ruiz y Co., SRL., contra la sentencia núm. 0030-2017-SEN-00094, de fecha 30 de marzo de 2017, dictada por la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones contencioso tributario, 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 de la Suprema Corte de Justicia, CERTIFICO que la sentencia que antecede ha sido dictada y firmada por los jueces que figuran en ella y fue leída en la audiencia pública en la fecha en ella indicada.