
Sentencia impugnada: Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, del 29 de septiembre de 2017.

Materia: Contencioso-Tributario.

Recurrente: Autopistas del Nordeste, S.A.

Abogado: Dr. Julio César Martínez Rivera.

Recurrido: Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

Abogado: Lic. Iónides de Moya Ruiz.

Juez ponente: Mag. Rafael Vásquez Goico.

EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA

La Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, actuando como corte de casación, competente para conocer las materias de *tierras, laboral, contencioso-administrativo y contencioso-tributario*, regularmente constituida por los magistrados Manuel Alexis Read Ortiz, presidente, Manuel R. Herrera Carbuccia, Moisés A. Ferrer Landrón, Anselmo Alejandro Bello F. y Rafael Vásquez Goico, jueces miembros, asistidos de la secretaria de la Sala, en la sede de la Suprema Corte de Justicia, ubicada en Santo Domingo de Guzmán, Distrito Nacional, en fecha **12 de febrero de 2020**, año 176° de la Independencia y año 157° de la Restauración, dicta en audiencia pública, la siguiente sentencia:

Apoderada del recurso de casación interpuesto por la sociedad comercial Autopistas del Nordeste, SA., contra la sentencia núm. 030-2017-SSen-00325, de fecha 29 de septiembre de 2017, dictada por la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, cuyo dispositivo figura copiado más adelante.

I. Trámites del recurso

1. 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, a requerimiento de la sociedad comercial Autopistas del Nordeste, SA., sociedad constituida de conformidad con las leyes de la República Dominicana, RNC núm.1-01-86692-6, con domicilio en la avenida Lope de Vega núm. 29, torre Novo Centro, local 606, ensanche Naco, Santo Domingo, Distrito Nacional, representada por su presidente ejecutivo, Enrique Tomás Olarte, panameño, portador del pasaporte panameño núm. PA0503085, con domicilio en el mismo lugar que su representada; la cual tiene como abogado constituido al Dr. Julio César Martínez Rivera, dominicano, provisto de la cédula de identidad y electoral núm. 001-0204130-8, con estudio profesional abierto en la calle Los Cerezos núm. 7, urbanización La Carmelita, Los Prados, Santo Domingo, Distrito Nacional.

2. El emplazamiento a la parte recurrida, Dirección General de Impuestos Internos (DGII), se realizó mediante acto núm. 233/7/18, de fecha 9 de julio de 2018, instrumentado por Inocencio Rodríguez Vargas, alguacil ordinario de la Cámara Penal de la Corte de Apelación del Distrito Nacional.

3. La defensa al recurso fue presentada mediante memorial depositado en fecha 27 de agosto de 2018, en la secretaría general de la Suprema Corte de Justicia, por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), ente de derecho público con personalidad jurídica propia conforme a la Ley núm. 227-06, del 19 de junio de 2006, ubicada en la avenida México núm. 481, sector Gascue, Santo Domingo, Distrito Nacional, representada por su director general Magín Javier Díaz Domingo, dominicano, titular de la cédula de identidad y electoral núm.

001-0172635-4; la cual tiene como abogado constituido al Lcdo. Iónides de Moya Ruiz, dominicano, tenedor de la cédula de identidad y electoral núm. 001-0921954-3, con estudio profesional abierto en el de su representada.

4. Mediante dictamen de fecha 13 de diciembre de 2018, suscrito por la Dra. Casilda Báez Acosta, la Procuraduría General de la República dictaminó el presente recurso, estableciendo que procede rechazarlo.

5. La audiencia fue celebrada por esta Tercera Sala, en atribuciones *contencioso-tributario*, en fecha 9 de octubre de 2019, integrada por los magistrados Manuel R. Herrera Carbuccia, en funciones de presidente, Moisés A. Ferrer Landróny Anselmo Alejandro Bello F., jueces miembros, asistidos de la secretaria y del ministerial, trámite que una vez concluido coloca el expediente en condiciones de ser decidido.

II. Antecedentes

6. La parte recurrente sociedad comercial Autopistas del Nordeste, SA., procedió a interponer un recurso contencioso administrativo contra la Resolución de Reconsideración núm. 102-2015, de fecha 2 de marzo de 2015, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), fundamentado en que dicha entidad pretendía realizar el cobro de impuestos de activo fijo, dictando la Tercera Sala del Tribunal Superior Administrativo, la sentencia núm. 030-2017-SEN-00325, de fecha 29 de septiembre de 2017, objeto del presente recurso de casación y que textualmente dispone lo siguiente:

PRIMERO: DECLARA bueno y válido, en cuanto a la forma el Recurso Contencioso Tributario interpuesto por la entidad AUTOPISTA DEL NORDESTE, S. A., en fecha 15/04/15, contra la Resolución de Reconsideración Núm. 102-2015, de fecha 02/03/2015, emitida por la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII). **SEGUNDO:** En cuanto al fondo RECHAZA el mismo, por las consideraciones antes expuestas. **TERCERO:** Se DECLARA el proceso libre de costas. **CUARTO:** ORDENA la comunicación de la presente sentencia, por secretaría, a la parte recurrente entidad AUTOPISTA DEL NORDESTE, S. A., 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

7. La parte recurrente sociedad comercial Autopista del Nordeste, SA., invoca en sustento de su recurso de casación los siguientes medios: **Primer Medio:** Violación de las disposiciones del contrato de concesión en tanto que es un contrato ratificado por el Congreso Nacional con carácter de ley, así como de los párrafos I y III del artículo 406 del Código Tributario y la Ley 4027 y el Reglamento 162-11. **Segundo Medio:** Falta de motivación y base legal”

IV. Considerandos de la Tercera Sala, después de deliberar

Juez ponente: Rafael Vásquez Goico

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

9. Para apuntalar los dos medios de casación propuestos, los cuales se reúnen por su conexidad y para dispensar una mejor solución al asunto, la parte recurrente sostiene en esencia que, el tribunal *a quo* ha dictado una decisión carente de motivos al desconocer que los contratos de concesión ratificados por el Congreso Nacional y reconocidos por el Ministerio de Hacienda, tienen carácter de ley, situación que es desconocida por el fallo atacado, ya que al permitir la aplicación del impuesto sobre activos en su perjuicio creado con posterioridad a la firma del contrato de concesión en cuestión, se rompe con el equilibrio económico del acuerdo a que arribaron las partes en causa; los jueces del tribunal *a quo* se percataron de que los activos gravados están directamente relacionados con el contrato de concesión que se viene mencionando y que se violenta la disposición del artículo 406 del Código Tributario al no tomar en cuenta sus párrafos I y III en lo que se relaciona a las empresas cuyos activos son de capital

intensivo, la cuales están temporalmente exentas del pago del impuesto sobre activos. Que sigue alegando la parte recurrente que el fallo atacado incurre en falta de motivación y de base legal al momento en que decide no anular la resolución de la parte hoy recurrida que aplica el pago del impuesto sobre activos en perjuicio de la empresa hoy recurrente y desconoce la no objeción del Ministerio de Hacienda en lo que respecta a la exención reclamada por la hoy recurrente en relación a dicho impuesto sobre activos fijos.

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

“A partir de lo anterior expuesto, esta Sala ha podido advertir luego del estudio armónico de los documentos que reposan en la glosa procesal, que conforme se establece en el contrato para la construcción de la carretera Santo Domingo-Rincón de Molinillos, bajo el sistema de administración del régimen de peaje suscrito entre el Estado dominicano y la entidad AUTOPISTA DEL NORDESTE, S. A., los impuestos exentos se encuentran enunciados, es decir, limitado a lo enunciado en el contrato de marras; por lo que, en virtud de lo previsto en el artículo 406 del Código Tributario para que proceda la exención del Impuesto Sobré los Activos el legislador ha previsto que la exención del Impuesto Sobre la Renta deberá ser total, cosa que no ocurre en la especie. En consecuencia, procede rechazar el presente recurso, tal cual se hará constar en la parte dispositiva de la presente decisión” (sic).

11. Que esta Tercera Sala, del estudio del expediente instruido en ocasión del presente recurso, advierte que si bien el tribunal *a quo* lleva razón en su sentencia, en el sentido de que rechaza el recurso contencioso tributario por el motivo de que el impuesto sobre activo fijo no se encontraba dentro del decálogo de exenciones impositivas que beneficiaban al contribuyente para garantizar del contrato de concesión, de su lectura, ante el argumento de su inobservancia como parte del cuerpo normativo al haber sido ratificado por el Congreso Nacional, procederá a puntualizar motivos de derecho que robustecen el dispositivo de la decisión.

12. En ese sentido es preciso indicar que el contrato administrativo es el acuerdo de voluntades suscrito entre la administración pública y otro sujeto de derecho, con un fin de interés general, sea este otorgar una concesión para la ejecución de una obra pública o la contratación particular para la materialización de un servicio público; en tal sentido, en el marco de las relaciones contractuales entre el Estado y los particulares con los propósitos antes indicados, el equilibrio económico supone que el Estado otorgue, a favor del particular, una protección de carácter financiero en ocasión de las situaciones extraordinarias, posteriores a la celebración del contrato, imprevistas e imprevisibles, ajenas a las partes o imputables a una actuación legal de la contratante, que puedan en su conjunto alterar la ecuación financiera del contrato administrativo, y por tanto poner en peligro inminente la materialización de una obra o servicio público en perjuicio del interés general. No pudiendo ser desconocido que "El equilibrio financiero del contrato no es sinónimo de gestión equilibrada de la empresa (□) no constituye una especie de seguro del contratista contra los déficits eventuales del contrato".

13. El equilibrio económico en la contratación administrativa, por su naturaleza financiera a favor de solo uno de los contratantes, procede en las circunstancias siguientes: 1) La alteración debe darse por acontecimientos que no puedan ser imputables a la parte que reclama el restablecimiento; 2) La alteración debe darse por acontecimientos posteriores a la presentación de la propuesta o celebración del contrato; 3) La alteración debe superar las contingencias previsibles.

14. Dicho lo anterior, es preciso indicar que en el caso de que el contribuyente pretenda beneficiarse del equilibrio económico en ocasión de un contrato administrativo con implicaciones tributarias, a este corresponde probar las circunstancias descritas precedentemente, de conformidad con el principio de la carga dinámica de la prueba, la cual tiene como finalidad generar el deber de probar a aquella parte del proceso jurisdiccional que se encuentra en mejores condiciones de presentar las pruebas fehacientes para respaldar los argumentos que escapan del ámbito de las actuaciones en sede administrativa, situación que del análisis de la sentencia impugnada no se advierte.

15. Que adicionalmente, esta Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, advierte del estudio de los argumentos expuestos que, el derecho de beneficiarse de una exención impositiva válidamente otorgada en un contrato de concesión suscrito con la propia administración, genera al particular la confianza legítima de que la

exención fiscal pactada será ejecutada de buena fe por la administración; sin embargo, para que esto sea posible, es preciso que el contribuyente aporte pruebas fehacientes que evidencien que la actividad gravada tiene por finalidad exclusiva la ejecución del contrato de concesión otorgado, situación donde el cumplimiento del contrato resulta ser imperativo por parte de la administración.

16. Que lo antes indicado no ha ocurrido en la especie, toda vez que la parte hoy recurrente no probó ante los jueces del fondo, en ocasión del ejercicio del control de legalidad sobre la resolución de reconsideración, que los bienes que generaron el impuesto sobre activos fijos fuesen adquiridos con el exclusivo fin de la ejecución del contrato de concesión, y no con propósitos de cualquier otra actividad, como al efecto era su deber, en virtud de que este se encontraba en mejores condiciones de probar tales circunstancias de hecho al tribunal *a quo*, para así hacerlo aplicable a las operaciones realizadas y que se pretenden gravar como activos fijos, las exenciones tributarias establecidas en las disposiciones indicadas en el contrato de concesión, no bastando para cumplir el indicado deber de probar, que el Ministerio de Hacienda indicara que no presenta objeción a la exención tributaria.

17. Que adicionalmente y sin perjuicio de lo anterior, habría que dejar por establecido que la aplicación de un impuesto creado con posterioridad a la suscripción de un contrato de concesión que pueda generar algún desequilibrio contractual -que es el argumento principal de la hoy recurrente- no implica de por sí la antijuridicidad del tributo de que se trate -que es la situación a la que se contrae el presente recurso de casación- sino que el desequilibrio sobrevenido eventualmente podría ser paliado por los modos de resolución que para ese tipo de conflicto establece la parte final del artículo 17 del contrato de concesión, referida a los aspectos financieros del mismo, situación esta última de la cual no fueron apoderados los jueces que dictaron la decisión atacada.

18. Que con relación a la segunda rama del medio analizado, respecto a la violación de los párrafos I y III del artículo 406 del Código Tributario, resulta necesario establecer que este es un argumento que tiende a excluir de manera lógica al alegato principal contenido en el presente recurso, ya que dicho artículo 406 del Código Tributario está contenido en el Título V, agregado por el artículo 19 de la ley 557-05 del 13 de diciembre del año 2005, relativo al impuesto sobre activos, cuya inaplicación reclama la hoy recurrente.

19. Que no obstante lo anterior, resulta que los jueces del fondo no violentaron dicho texto en vista de que dispone exenciones temporales con respecto al impuesto sobre activos sujetas a condiciones que no fueron discutidas ni establecidas por ante el tribunal *a quo*, como son: a) que las inversiones de que se trate hayan sido establecidas de manera reglamentaria como de capital intensivo por la DGII; b) que su ciclo de instalación o inicio de producción sea mayor de un (1) año; y c) que a la DGII se le haya solicitado la exención de dicho impuesto debido a que existen causas de fuerza mayor que imposibiliten el pago del mismo en los casos en donde haya habido pérdidas en la declaración jurada del impuesto sobre la renta.

20. Que finalmente se advierte que los jueces del fondo actuaron de forma correcta, aun sobre la base del alegato relativo a que el Ministerio de Hacienda emitió una no objeción a la exención reclamada por la hoy recurrente, ello en razón a que la Ley núm. 227-06 otorga personería jurídica y autonomía funcional a la DGII, mientras que el artículo 30 del Código Tributario señala que la administración de los tributos y la aplicación de ese Código compete a las Direcciones Generales de Impuestos Internos y Aduanas, quienes a los fines de este Código se denominarán en común la administración tributaria, agregando en su único párrafo que "corresponde al Ministerio de Hacienda, no obstante, ejercer la vigilancia sobre las actuaciones de los órganos de la administración tributaria, a los fines de verificar que su funcionamiento se ajuste a las disposiciones legales".

21. En ese sentido procede desestimar los indicados medios y en consecuencia rechazar el presente recurso de casación.

22. En materia tributaria no ha lugar a la condenación en costas, de acuerdo a lo previsto por el artículo 176, párrafo V, del Código Tributario, aún vigente en este aspecto.

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

FALLA

ÚNICO: RECHAZA el recurso de casación interpuesto por Autopistas del Nordeste, SA., contra la sentencia núm. 030-2017-SSEN-00325, de fecha 29 de septiembre de 2017, cuyo dispositivo figura copiado en parte anterior del presente fallo.

Firmado: Manuel Alexis Read Ortiz, Manuel R. Herrera Carbuccia, Moisés A. Ferrer Landrón, Anselmo Alejandro Bello F. y Rafael Vásquez Goico. César José García Lucas. Secretario General.

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