

Prescripción Tributaria y Suprema Corte de Justicia

Edgar Barnichta Geara (19 Sept 2024)

I.- Introducción.

Mediante sentencia No.SCJ-TS-22-0447, expediente No.001-033-2021-RECA-00970, de fecha 31 de Mayo de 2022, la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, actuando como corte de casación, emitió un fallo en materia tributaria de tributos internos nacionales, en especial sobre impuesto sucesoral, que entendemos es jurídicamente discutible, el cual conviene analizar.

II.- Antecedentes.

En fecha 27 de abril de 2009 se depositó ante la DGII una declaración jurada de sucesiones a fin de que fuese liquidado el impuesto sucesorio de una persona fallecida.

En fechas 13 de agosto, 20 de octubre y 2 de diciembre del año 2010 la declarante le solicitó a la DGII incluir bienes adicionales a la declaración sucesoral ya depositada. Luego de pasar varios años y ante el silencio de la DGII en preparar y notificar la liquidación del impuesto sucesoral, la declarante solicitó la prescripción de las obligaciones tributarias derivadas de dicha sucesión, solicitando una acción de amparo de cumplimiento;

En fecha 11 de diciembre de 2019 la DGII responde diciendo que el impuesto sucesoral no "fue liquidado porque el expediente no estaba completo...", procediendo la sucesión a presentar un recurso contencioso tributario, de lo cual el Tribunal Superior Administrativo en fecha 23 de julio del 2021 falló de la siguiente manera:

SEGUNDO: ACOGE, en cuanto al fondo, el presente recurso y por tanto DECLARA prescrita la acción del Fisco para exigir el pago de la obligación tributaria del impuesto sucesora[relativa a la apertura de la sucesión de la finada ___, en consecuencia, REVOCA en todas sus partes el Oficio No. ALSCA-AL Núm. 00843-2019, de fecha 11 de diciembre del año 2019, suscrito por ___, titular de la Administradora Local San Carlos, de la DGII.

III.- Recurso de Casación.

En contra de la sentencia del Tribunal Superior Administrativo la DGII interpuso un Recurso de Casación ante la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, alegando una incorrecta aplicación del artículo 21 y 24 del Código Tributario, a los principios de legalidad, buena fe de la administración y verdad material, ya que nadie puede prevalecerse de su propia falta.

Según la DGII los jueces del fondo indicaron que el plazo de la prescripción inició a computarse desde la fecha en que los sucesores presentaron ante la Administración la declaración jurada, es decir, el 27 de abril de 2009, lo cual no corresponde al caso ya que si bien dichos sucesores presentaron el formulario de declaración jurada, este fue objetado por la Administración mediante la comunicación ALC-SD-núm. 022, de fecha 20 de enero de 2010 por estar incompleto, sin copia de títulos que avalan el derecho de propiedad del de cujus y sin las copias de las cédulas de identidad de los sucesores, de ahí la imposibilidad por parte de la Administración de liquidar el impuesto ante la carencia de la presentación de la documentación que acreditaba la propiedad de los bienes relictos que pretendían fuesen liquidados.

IV.- Sentencia de la SCJ.

En su referida sentencia la Suprema Corte de Justicia divide el caso en dos aspectos:

- 1) Prescripción de 3 años para Exigir la Declaración del Impuesto.
- 2) Prescripción de 20 años para el Cobro de un Impuesto admitido como Adeudado.

A) Prescripción de 3 Años para Exigir la Declaración del Impuesto.

Expresa la Suprema Corte de Justicia que la prescripción es un modo de extinguir la obligación tributaria, según los postulados del artículo 15 del Código Tributario, lo cual implica que la administración debe realizar ciertos actos relacionados con el cobro de la deuda tributaria o con la impugnación de la declaración realizada por el contribuyente en un espacio temporal determinado, pues de lo contrario desaparece la obligación del su jeto pasivo o resulta imposible modificar o ajustar la declaración hecha por el contribuyente.

Agrega que en materia de tributos internos nacionales el plazo de prescripción es de tres (3) años contados a partir de la fecha de vencimiento del término para presentar

declaración jurada y pagar el impuesto, conforme con el artículo 21 del Código Tributario antes transcrito, señalando que el artículo 21 letra a) de la Ley núm.11-92 (Código Tributario) prevé que prescriben a los tres años: Las acciones del Fisco para exigir las declaraciones juradas, impugnar las efectuadas, requerir el pago del impuesto y practicar la estimación de oficio, con lo cual resalta que cuando se trata de impugnar declaraciones juradas que hayan sido presentadas por los contribuyentes, a partir de las cuales puede liquidarse el impuesto correspondiente de los datos que ellas contienen, el plazo para su impugnación (de las referidas declaraciones juradas) inicia a partir de su presentación.

Según la SCJ lo antes dicho se sustenta en dos razones básicas:

a) Una vez presentada la declaración jurada por el contribuyente, el plazo de su impugnación por la administración tributaria es de tres (3) años según establece el propio artículo 21 del Código Tributario, disposición normativa de lógica, ello en vista de que el inicio del cómputo para impugnar un acto (declaración tributaria) no puede materializarse antes de su existencia; y

b) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación tributaria mediante una declaración de impuestos hecha por el contribuyente, interrumpe el plazo de prescripción tributaria al tenor de lo prescrito por el artículo 23 b) del Código Tributario.

B) Prescripción de 20 años para el Cobro de un Impuesto admitido como Adeudado.

No obstante lo anterior, la Suprema Corte de Justicia deduce que “una situación es que haya prescrito la facultad de la administración tributaria de impugnar la declaración tributaria de un contribuyente con la finalidad de realizarle ajustes o modificaciones y otra distinta es que el órgano recaudador no pueda reclamar, por prescripción, una obligación tributaria reconocida por el contribuyente en una declaración impositiva.”

Señala la Suprema Corte de Justicia que a partir de los datos que debe contener la declaración jurada sucesoria conforme con la normativa legal aplicable, no resulta traumático sostener que ha habido un reconocimiento de deuda con respecto de las obligaciones tributarias que se desprenden de la propia declaración y que puedan liquidarse en dinero aplicando únicamente la operación matemática correspondiente. Este reconocimiento de deuda es una causa de interrupción del plazo de prescripción según establece el mencionado artículo 23 b) del Código Tributario.

En este sentido, expresa la Suprema Corte de Justicia que siendo el Derecho Civil de aplicación supletoria al Código Tributario al tenor del párrafo III del artículo 3 del Código Tributario, cuando ocurre una interrupción de la prescripción por causa de un reconocimiento de deuda, esta provoca que el nuevo plazo de prescripción que nace automáticamente producto de dicha interrupción sea de naturaleza diferente al originario. En ese sentido, mientras el plazo originario de prescripción tributaria era de tres años, el nuevo se corresponde con la larga prescripción de 20 años de derecho común establecido en el artículo 2262 del Código Civil, ya que estas cortas prescripciones de 3 años según el artículo 2277 del Código Civil, cuando son interrumpidas se renuevan en una larga prescripción del derecho común, es decir, tienen una duración de 20 años.

Recuerda la Suprema Corte de Justicia en su sentencia que la prescripción de tres (3) años del Estado, el Distrito Nacional y los municipios para el cobro de los impuestos figuraba como una de las cortas prescripciones del derecho civil en el artículo 2277 del Código Civil, fue sustituido por el artículo 21 y siguientes del Código Tributario.

Por todo lo anterior, añade, que con respecto de la obligación tributaria que ha sido reconocida por la declaración jurada sucesoria en la especie, no puede intervenir prescripción alguna para su reclamo en pago antes de 20 años.

C) Conclusión de la Sentencia de la SCJ.

1) La prescripción en materia de impuestos sucesorales para impugnar o ajustar las declaraciones de impuestos presentadas es de 3 años a partir del momento de su presentación;

2) A partir de la prescripción el Fisco no puede modificar, impugnar ni ajustar la declaración sucesoral presentada ni puede cobrar una suma mayor a la derivada de los datos contenidos en la declaración sucesoral presentada; y,

3) La prescripción para el cobro de deudas tributarias reconocidas como adeudadas al Fisco en la declaración sucesoral, es de 20 años.

V.- Mi Opinión.

En materia de impuestos internos, como es el impuesto sucesoral, para los asuntos de la prescripción se aplican los artículos 21 y siguientes del Código Tributario, y no el Código Civil. En efecto, el Código Civil solo aplica de manera supletoria cuando en el

Código Tributario ·”no existan disposiciones expresas en este Código para la solución de un caso, regirán supletoriamente en el orden en que se indican, las leyes tributarias análogas, los principios generales y normas del Derecho Tributario, del Derecho Público y del Derecho Privado que más se avengan a la naturaleza y fines del Derecho Tributario; con excepción de las sanciones represivas, las cuales serán únicamente las previstas expresamente en la presente ley.”

Pero resulta que en este caso el asunto legal es claro, contundente y sin ninguna duda y por tanto es el Código Tributario el que debe aplicarse. En este sentido, el artículo 21 del Código tributario establece con claridad que prescriben a los tres años, las siguientes acciones:

- 1) Las acciones del Fisco para exigir las declaraciones juradas;
- 2) Las acciones del Fisco para impugnar las efectuadas;
- 3) Las acciones del fisco para requerir el pago del impuesto; y,
- 4) Las acciones del fisco para practicar la estimación de oficio.

En síntesis, y contrario al criterio de la Suprema Corte de Justicia en su referida sentencia, el artículo 21 del Código Tributario es claro y contundente al establecer con claridad que prescriben a los 3 años las acciones del Fisco para **requerir el pago del impuesto.**

Por lo tanto, no es legal emitir una sentencia donde dice que en materia de impuestos sucesorales el fisco tiene un plazo de 20 años de prescripción para cobrar supuestas deudas tributarias admitidas como tales por los contribuyentes en sus declaraciones.