PODER JUDICIAL
REPÚBLICA DOMINICANA

SENTENCIA DEL 31 DE MAYO DE 2022, NÚM. SCJ-TS-22-0447

Sentencia impugnada:Sexta Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, del 23 de julio de 2021.

Materia:Contencioso-Tributario.

Recurrente:Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

Abogadas:Licdas. Hernileidys M. Burgos de la Rosa y Davilania E. Quezada Arias.

PER1

Abogados:Licdos. José Cristóbal Cepeda Mercado y Carlos de León Castillo.

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, fecha 31 de mayo de 2022, año 179° de la Independencia y año 159° de la Restauración, dicta en audiencia pública, la siguiente sentencia:

Apoderada del recurso de casación interpuesto por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), contra la sentencia núm. 0030-1645-2021-SSEN-00247, de fecha 23 de julio de 2021, dictada por la Sexta Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones contencioso tributarias, cuyo dispositivo figura copiado más adelante.

I. Trámites de los recursos

1.El recurso de casación fue interpuesto mediante memorial depositado en fecha 31 de agosto de 2021, en el centro de servicio presencial de la Suprema Corte de Justicia y del Consejo del Poder Judicial, suscrito por las Lcdas. Hernileidys M. Burgos de la Rosa y Davilania E. Quezada Arias, dominicanas, portadoras de las cédulas de identidad y electoral núms. CED1 y CED2 con estudio profesional, abierto en común, en la consultoría jurídica de su representada Dirección General de Impuestos Internos (DGII), ente de derecho público, con personalidad jurídica propia conforme con la Ley núm. 227-06, del 19 de junio del 2006, con domicilio en la ADD1 Santo Domingo, Distrito Nacional, debidamente representada por su director general PER2 dominicano, poseedor de la cédula de identidad y electoral núm. CED3 del mismo domicilio de su representada.

2.La defensa al recurso de casación fue presentada mediante memorial depositado en fecha 24 de noviembre de 2021, en el centro de servicio presencial de la Suprema Corte de Justicia y del Consejo del Poder Judicial, suscrito por los Lcdos. José Cristóbal Cepeda Mercado y Carlos de León Castillo, dominicanos, tenedores de las cédulas de identidad y electoral núms. CED4 y CED5 con estudio profesional, abierto en común, en la ADD2 ADD3 Santo Domingo, Distrito Nacional, actuando como abogados constituidos de PER3 PER4 PER5 PER6 y PER7 dominicanas, titulares de las cédulas de identidad y electoral núms. CED6 CED7 CED8 CED9 y CED10 del mismo domicilio de sus abogados constituidos.

3.Mediante dictamen de fecha 10 de febrero de 2022, suscrito por el Lcdo. Edwin Acosta Suárez, la Procuraduría General de la República estableció que procede acoger el presente recurso de casación.

4.La audiencia fue celebrada por esta Tercera Sala, en atribuciones contencioso tributarias, en fecha 2 de marzo de 2022, integrada por los magistrados Anselmo Alejandro Bello F., juez que preside, Moisés A. Ferrer Landrón y Rafael Vásquez Goico, jueces miembros, asistidos por la secretaria y el alguacil de estrado.

II. Antecedentes

5.En fecha 27 de abril de 2009, la parte hoy recurrida, señoras PER3 PER8 PER9 PER6 y PER10 depositó ante la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), la declaración jurada de sucesiones a fin de que sea liquidado el impuesto sucesorio de la finada PER11

6.Mediante comunicaciones de fechas 13 de agosto, 20 de octubre y 2 de diciembre del año 2010, la señora PER12 solicitó a la parte hoy recurrente que sean incluidos bienes adicionales en la declaración sucesoral depositada;

7.Ante el silencio de la administración en el requerimiento de liquidación del impuesto sucesoral de la finada

PER11 la parte hoy recurrida solicitó la prescripción de las obligaciones tributarias, por lo que procedió a realizar una intimación precursora de una acción de amparo de cumplimiento;

8.Mediante oficio núm. ALSCA-AL núm. 00843-2019, de fecha 11 de diciembre de 2019, la parte hoy recurrente indica que el impuesto sucesoral no “fue liquidado, porque el expediente no está completo”; que contra ese oficio la parte hoy recurrida interpuso recurso contencioso tributario, dictando la Sexta Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones contencioso tributario, la sentencia núm. 0030-1645-2021-SSEN-00247, de fecha 23 de julio de 2021, 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 en fecha 30 de enero de 2020, por las señoras PER3
PER13
y PER16
contra el Oficio No. ALSCA-AL Núm. 00843-2019, de fecha 11 de diciembre del año 2019, suscrito por Fior PER17 titular de la Administradora Local San Carlos, de la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), por haber sido incoado de acuerdo con las disposiciones que rigen la materia. 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 sucesoral relativa a la apertura de la sucesión de la finada PER18 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 PER19 titular de la Administradora Local San Carlos, de la DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), por los motivos expuestos. TERCERO: DECLARA compensadas las costas del proceso. CUARTO: ORDENA, a la secretaria la notificación de la presente sentencia por las vías legales disponibles, a la parte recurrentes
PER20
a la parte recurrida DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII), así como 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

9.La parte recurrente invoca en sustento de su recurso de casación los siguientes medios: “Primer medio: Incorrecta aplicación del artículo 21 y 24 del Código Tributario, a los principios de legalidad, buena fe de la administración y verdad material. Segundo medio: Nadie puede prevalecerse de su propia falta; ejercicio de buena administración por efecto de la seguridad jurídica” (sic).

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

10.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.

11.Para apuntalar su primer y segundo medios de casación, los cuales se reúnen por su estrecha vinculación, la parte hoy recurrente alega, en esencia, que el tribunal a quo realizó una incorrecta aplicación de los artículos 21 literal a) y 24 del código tributario, al entender que operó la prescripción de la acción del fisco para exigir e impugnar las declaraciones juradas así como requerir el pago del impuesto y practicar la estimación de oficio.

12.Continúa alegando la parte hoy recurrente, que los jueces del fondo indicaron que el plazo de la prescripción inició a computarse desde la fecha en que los sucesores de la finada PER11 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 cuius 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.

13.En ese mismo orden, continúa alegando la parte hoy recurrente, que los jueces del fondo han desnaturalizado las disposiciones legales y jurisprudenciales al compensar con dicha sentencia la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias presentadas por los sucesores de la finada quienes en un uso abusivo de la buena fe de la administración la cual en vez de optar por la no recepción del expediente administrativo les indicó mediante comunicación ALSC-SD núm. 022, que hay documentos pendientes de depositar y les explicó que sin estos es imposible realizar la liquidación de los montos a los cuales ascienden los impuestos sucesorios, por lo que es evidente que los jueces del fondo al no valorar la comunicación ALSC-SD núm. 022 han desnaturalizado lo hechos y los documentos que componían el expediente.

14.Continúa alegando la parte hoy recurrente, que si bien existe un principio de buena fe de las actuaciones de los administradores como de la administración se presumen válidos, esta presunción no reviste en calidad de presunción iure et de iure sino hasta prueba en contrario, de ahí que la parte hoy recurrida no puede prevalerse de su propia falta.

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

“21. Del estudio de las pruebas que reposan en el expediente ha quedado establecido que; a) En fecha 27 de abril del 2009, se presentó por ante la Administración Local San Carlos, la declaración jurada sucesoral de todas las obligaciones de la finada PER21 b) Que salvo las diligencias de lugar realizadas por la parte recurrente, a saber, mediante las comunicaciones de fecha: 13 de agosto, 20 de octubre, y 2 de diciembre correspondiente al año 2010, la Administración Local no procedió a liquidar el impuesto sobre sucesiones conforme a la facultad de determinación prevista en el artículo 64 del Código Tributario; el cual dispone que: “La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual se declara la ocurrencia del hecho generador y se define el monto de la obligación; o bien, se declara la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma”. sino más bien procedió luego de una considerable dilación a emitir un oficio comunicándole a las partes recurrente que el impuesto no fue liquidado porque el expediente no estaba completo, por lo que no ha podido dar curso a tasaciones y demás procesos, c) Que la Dirección

General de Impuestos Internos (DGII), no ha demostrado interrupción o suspensión del plazo de prescripción respecto al requerimiento de las obligaciones tributarias relativas a la sucesión de la finada PER21 22. Que, tal como se estableció precedentemente, el punto de partida para el cómputo de la prescripción es a partir del día siguiente del vencimiento del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada correspondiente a la obligación tributaria. Y en el caso del impuesto sucesoral, de acuerdo al mencionado artículo 26 de la ley 2569 de Impuesto sobre Sucesiones, esto es dentro de los treinta (30) días de la fecha de apertura de la sucesión. No obstante, cabe aclarar que, siendo el impuesto sucesoral un impuesto sui generis y donde no se produce una autoliquidación impositiva por parte del contribuyente, sino que se presenta una declaración con los bienes relictos a los fines de que la propia Administración liquide el impuesto según la masa sucesoral, la jurisprudencia ha tenido a bien retener como punto de partida para el cómputo de la prescripción el de la presentación de la declaración sucesoral. Habiendo sido aperturada la sucesión en fecha 27 de abril del 2009, a continuación se ilustra e cómputo de la prescripción en el presente caso: 24. Que en definitiva tal y como ha quedado notorio tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, se ha podido establecer, que a pesar de la emisión del oficio No. ALSCAAL Núm. 00843-2019, de fecha 11 de diciembre del año 2019, a través del cual la administración tributaria pretende justificar la interrupción de la prescripción, habiendo transcurrido el plazo de los 3 años dispuesto para la prescripción por el artículo 21 del Código Tributario, y aun considerando interrumpida dicha prescripción por la última diligencia realizada por las recurrentes, tal como se ilustró en el cuadro de más arriba, el plazo prescriptivo venció el 2 de octubre de 2013. Por lo que resulta imposible que este Colegiado retenga que el acto recurrido en la especie, emitido el 11 de diciembre de 2019, surta efecto de ninguna de las causales de suspensión o interrupción de la prescripción, dado que se produjo con posterioridad a la expiración del plazo prescriptivo. Por lo que queda establecida la prescripción de la acción del fisco respecto de la obligación tributaria del impuesto sucesoral correspondiente a la finada PER22 En ese sentido este Tribunal acoge el presente recurso, tal como se hará constar en la parte dispositiva".

16.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 sujeto pasivo o resulta imposible modificar o ajustar la declaración hecha por el contribuyente.

17.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.

18.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.

19.Resulta importante aquí indicar 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.

20.Lo dicho en el numeral anterior 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 propia 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.

21.De lo dicho hasta aquí se desprende 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.

22.Es por ello que ambas situaciones deben ser tratadas por separado en lo que respecta al presente caso, ya que tienen soluciones diferentes debido a la aplicación del derecho a cada una de ellas de manera individualizada.

23.Respecto de la prescripción en cuanto a la facultad de la administración de impugnar la declaración jurada tributaria, en la especie. Del análisis de la sentencia impugnada se advierte, que los jueces del fondo llegaron a la conclusión de que el punto de partida para el cómputo del plazo de la prescripción inició a partir del depósito de la declaración jurada sucesoria por ser este un impuesto sui generis, en el que no se produce una autoliquidación impositiva por parte del contribuyente, sino que se presenta una declaración de los bienes relictos para que la propia administración liquide el impuesto según la masa sucesoria.

24.Asimismo, se corrobora que los jueces del fondo indicaron que, si bien operó una interrupción del plazo de la prescripción conforme con las disposiciones del artículo 23 letra b) del código tributario por haber la parte hoy recurrida realizado una solicitud de inclusión de bienes en su declaración jurada, transcurrieron luego de dicha acción más de los 3 años previstos en la norma para la impugnación de la declaración impositiva presentada a la administración, sin que esta última demostrara que había realizado alguna actuación que interrumpiera o suspendiera el plazo de la prescripción; de ahí que, los jueces del fondo establecieron que, si bien la parte hoy recurrente había emitido el oficio ALSCA-AL núm. 00843-2019, de fecha 11 de diciembre de 2019, dicha situación no interrumpía el plazo de la prescripción por haberse emitido luego de haber transcurrido el plazo de los 3 años previsto en la norma.

25.Que la Dirección General Impuesto Internos (DGII) argumentó que se encontraba imposibilitada de liquidar el impuesto sucesoral debido a que la parte hoy recurrida no depositó los documentos pertinentes para realizar la liquidación de dicho impuesto, lo cual alegadamente fue notificado mediante comunicación núm. ALC-SD núm. 022, de fecha 20 de enero de 2010, lo cierto es que, como bien se señala en la cronología del proceso, el requerimiento de la administración se realizó en fecha 20 de enero de 2010, mientras que la inclusión de documentos en la declaración jurada por parte de la hoy recurrida se realizó en fechas “13 de agosto, 20 de octubre, y 2 de diciembre correspondiente al año 2010”, es decir, que luego de emitirse dicho requerimiento de depósito de documento la parte hoy recurrida requirió a la administración la inclusión de los documentos pendientes de depósito, sin que se verifique que la administración haya realizado alguna actuación que indujera la interrupción o suspensión del plazo; en consecuencia, no se advierte que los jueces del fondo hayan incurrido en los vicios denunciados por la parte hoy recurrente.

26.Ahora bien, la motivación hasta aquí dispensada por los jueces del fondo fundamentan de manera correcta la declaratoria de prescripción de la facultad de la Dirección General Impuesto Internos (DGII) para impugnar la declaración jurada sobre sucesiones, en la especie, pero resultan erróneas para justificar lo consignado en el dispositivo del fallo atacado en casación cuando dispone: “DECLARA prescrita la acción del Fisco para exigir el pago de la obligación tributaria del impuesto sucesoral relativa a la apertura de la sucesión de la finada PER18 Es decir, cuando los jueces del fondo establecen la imposibilidad absoluta de la administración tributaria para cobrar impuestos relativos a la sucesión de la especie, incluso los que se derivan de la propia declaración jurada hecha por los herederos, han incurrido en los vicios denunciado, tal y como se verá a continuación.

27.Respecto de la prescripción o imposibilidad de que la Dirección General Impuesto Internos (DGII) reclame el pago de una obligación tributaria reconocida por el contribuyente en una declaración jurada. Aquí demostraremos, que contrario a lo establecido por el fallo atacado en casación, no resulta correcto mantener que la administración tributaria no puede reclamar específicamente el pago de la obligación tributaria sucesorio que ha sido reconocida por los herederos recurridos en la especie. Para ello hay que explicar brevemente la razón por la que esta Tercera Sala considera que, en el caso que nos ocupa, ha ocurrido un reconocimiento de deuda tributaria.

28.El artículo 24 de la ley de impuestos sucesorio núm. 2569-50, modificado por la Ley núm. 145-71, establece que los herederos deberán hacer una declaración jurada que debe contener, entre otros datos, un inventario en quintuplicado de los bienes objeto de la sucesión con las indicaciones necesarias para su identificación y con su correspondiente avalúo, con una relación de las deudas activas y pasivas de la sucesión, con una nómina de los deudores y acreedores, con sus domicilios y residencias.

29.De esta manera se puede observar 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.

30.Este reconocimiento de deuda es una causa de interrupción del plazo de prescripción según establece el mencionado artículo 23 b del Código Tributario.

31.La doctrina y jurisprudencia civilistas, de aplicación supletoria en materia tributaria al tenor del tenor del párrafo III del artículo 3 del Código Tributario, establece que, 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.

32.Lo anterior en vista de que la prescripción tributaria de 3 años debe ser considerada como una de las cortas prescripciones del derecho civil, ya que incluso figura como tal en el artículo 2277 del Código Civil. Estas cortas prescripciones cuando son interrumpidas se renuevan en una larga prescripción del derecho común, es decir, tienen una duración de 20 años.

33.Por todo lo anterior, 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, todo por los motivos anteriormente expuestos y razón por la que esta Tercera Sala considera que los jueces del fondo que han dictado el fallo atacado en casación, han cometido los vicios denunciados por la recurrente, consistente en la errónea aplicación de las normas que regulan la prescripción en esta materia tributaria, debiendo esta tercera sala casar parcialmente la decisión impugnada en ese aspecto.

34.Sin embargo, tal y como se dijo anteriormente, se aprecia que no cometieron vicio alguno al momento en que decidieron que prescribió, en perjuicio de la administración tributaria, su facultad para impugnar, modificar o ajustar la declaración jurada sucesoria que nos ocupa y que, por tanto, no puede dicho órgano recaudador cobrar una mayor suma que la derivada de los datos contenidos en dicha declaración.

35.De acuerdo con lo previsto por el artículo 60, párrafo V de la Ley núm. 1494-47 de 1947, aún vigente en este aspecto, en materia administrativa no ha lugar a la 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 y sobre la base de los motivos expuestos, dicta por autoridad y mandato de la ley la siguiente decisión:

FALLA

ÚNICO: CASA PARCIALMENTE la sentencia núm. 0030-1645-2021-SSEN-00247, de fecha 23 de julio de 2021, dictada por la Sexta Sala Liquidadora del Tribunal Superior Administrativo, en atribuciones contencioso tributarias, en la relativo a la prescripción de la obligación tributaria reconocida por la declaración jurada para el pago de impuestos sobre sucesión, enviando el asunto, así delimitado, ante la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo, en las mismas atribuciones.

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 fue dada y firmada por los jueces que figuran en ella, en la fecha arriba indicada.

www.poderjudici