

**LEY SOBRE IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES Y DONACIONES -
LEY N° 16.271 - ART. 63, ART. 50, ART. 52 - CÓDIGO TRIBUTARIO, ART. 200 -
CÓDIGO CIVIL, ART. 2521 - CIRCULAR N° 19, DE 2004. (Ord. N° 1851, de
06-09-2018)**

**CONSULTA SOBRE FECHA EN QUE SE INICIA CÓMPUTO DEL PLAZO DE
PRESCRIPCIÓN PARA EJERCER LA FACULTAD DEL ARTÍCULO 63 DE LA LEY N°
16.271, SOBRE IMPUESTO A LAS HERENCIAS, ASIGNACIONES Y DONACIONES.**

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional un pronunciamiento sobre la fecha en que se inicia el cómputo del plazo de prescripción para ejercer la facultad de investigar, liquidar y girar el Impuesto a las Donaciones, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 63 de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones.

I ANTECEDENTES

De acuerdo al Oficio Res. del antecedente, en el marco de una fiscalización por justificación de inversiones, se detectaron supuestas operaciones de compraventa de inmuebles entre padres e hijos, emitiéndose la correspondiente liquidación con fecha 16.12.2013.

Presentada una reposición administrativa voluntaria contra la liquidación, se resolvió dar lugar porque el precio de las compraventas se pactó en 5 cuotas, teniendo vencimiento la primera el 30.03.2011 y la última el año 2015, de suerte que a esa fecha no había desembolsos sujetos a justificación.

Con todo, vencido el plazo de pago, se comprobó luego que ninguna de las cuotas fue pagada y las propiedades transferidas. En respuesta a una notificación del Servicio, se presentó una declaración jurada notarial de fecha 31.12.2014, donde la madre señala que sus dos hijos no habían pagado el precio pactado, pero que la obligación había sido novada mediante letras de cambio, las cuales nunca fueron acompañadas.

Producto de esta respuesta, se concluyó que las dos transferencias realizadas en el año 2010 pueden ser calificadas como donaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 63 de la Ley N° 16.271, sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones (en adelante, "artículo 63").

En cuanto a la prescripción de la acción del Servicio, señala que el artículo 200 del Código Tributario dispone que el término se cuenta desde que vence el plazo para el pago del impuesto respectivo.

Por su parte, en relación con el plazo para pagar el impuesto, recuerda que, conforme al artículo 50 de la Ley N° 16.271, el Impuesto a las Herencias debe declararse y pagarse simultáneamente dentro del plazo de dos años, contado desde la fecha en que la asignación se defiera.

Agrega que, de acuerdo al artículo 52 de la citada ley, el impuesto debe pagarse antes que el tribunal autorice la donación, tratándose de donaciones que deben insinuarse y si no están sujetas a este trámite, debe pagarse dentro del mes siguiente a aquel en que se perfeccione el acto respectivo.

Sin embargo, la ley nada dice respecto de la fecha en que comienza a contarse el plazo de prescripción de la acción que faculta al Servicio para liquidar y girar el impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones, contemplada en el artículo 63 de la misma ley.

Tras citar la Circular N° 19 de 2004, estima que el plazo de prescripción de la acción del Servicio podría comenzar a computarse al término del mes siguiente al perfeccionamiento del acto, como dispone el artículo 52 o desde el término del plazo de dos años a que se refiere el artículo 50, ambos de la Ley N° 16.271.

II ANÁLISIS

El artículo 63 faculta al Servicio para investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas, si realmente dichas obligaciones se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza a la fecha del contrato, de lo que recibe en cambio. Si el Servicio comprobare que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o lo que una de las partes da en virtud de un contrato oneroso es notoriamente desproporcionado al precio corriente en plaza de lo que recibe en cambio, y dichos actos y circunstancias hubieren tenido por objeto encubrir una donación y anticipo a cuenta de herencia, liquidará y girará el impuesto que corresponde .

A partir del artículo citado, y en relación con las consultas formuladas, es posible señalar lo siguiente.

1) Plazos de prescripción de las facultades de fiscalización contempladas en el artículo 63

Como se aprecia, el artículo 63 se limita a establecer la facultad de investigar, liquidar y girar el Impuesto a las Donaciones que corresponda, tratándose de las donaciones encubiertas, pero sin fijar un plazo u oportunidad para ejercerla.

Con todo, no puede desconocerse que la “prescripción”, como institución de carácter general, atraviesa todo el sistema jurídico y se funda en la necesidad de dar estabilidad jurídica como también en la presunción de abandono o renuncia del derecho cuyo titular no lo reclama o ejercita .

Luego, a falta de norma expresa en la Ley N° 16.271, debe darse al artículo 63 una interpretación armónica con el instituto general de la prescripción, siendo necesario recurrir a las normas generales sobre prescripción contenidas en el artículo 2521 del Código Civil, en el sentido que “prescriben en tres años las acciones a favor y en contra del Fisco... provenientes de toda clase de impuestos.”

Al respecto resultan inaplicables en la especie las reglas de prescripción contenidas en el artículo 200 del Código Tributario, por vincularse éstas - en lo que interesa - con las normas de declaración y pago de los impuestos conforme los artículos 50 y 52 de la Ley N° 16.271. Esto es, con la declaración y pago simultáneo del Impuesto a la Herencia dentro del plazo de dos años desde que se defiere la asignación; así como con el pago del impuesto que grava las donaciones afectas al trámite de la insinuación - que debe efectuarse antes que el juez autorice la donación - y el pago del tributo que afecta a las donaciones liberadas de dicho trámite, que debe realizarse dentro del mes siguiente a aquel en que se perfecciona el respectivo contrato.

En la medida que el artículo 63, por tratar de donaciones simuladas, no se somete a las reglas de declaración y pago de las donaciones insinuadas o liberadas de dicho trámite como tampoco de las herencias deferidas, devienen inaplicables las reglas sobre cómputo del plazo legal en que se debió pagar el impuesto, en los términos del artículo 200 del Código Tributario.

2) Desde cuándo se computa el plazo de prescripción de tres años establecido en el artículo 2521 del Código Civil

Para efectos de determinar desde qué momento se computa el plazo de tres años establecido en el artículo 2521 del Código Civil, es necesario distinguir las hipótesis de fiscalización que contiene el artículo 63. En consecuencia, conforme al referido artículo, éste Servicio puede ejercer una fiscalización destinada a:

- a) Comprobar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas o si realmente dichas obligaciones se han cumplido; o,
- b) Investigar si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza “a la fecha del contrato”.

En la segunda hipótesis de fiscalización, y considerando que la desproporción nace junto con el contrato (“a la fecha del contrato”), este Servicio tiene un plazo de tres años desde que se perfeccione el respectivo contrato para investigar, liquidar y girar el Impuesto a las Donaciones que corresponda, conforme al artículo 63. Atendido que no es necesario investigar si las obligaciones impuestas a las partes son efectivas o si realmente dichas obligaciones se han cumplido, tampoco corresponde esperar las vicisitudes del contrato, como ocurre en la primera hipótesis, según se expone a continuación.

En la primera hipótesis, en términos generales, es posible subdistinguir, al menos, las siguientes dos situaciones.

i. En la primera, y como ocurre en el caso concreto sometido a consulta, celebrado el contrato y pendiente el cumplimiento de las obligaciones que emanan del mismo, por ejemplo, cuando penden de un plazo, en principio no es posible determinar, a la fecha de perfeccionarse el contrato, si las obligaciones son efectivas o realmente no se han cumplido, por la sencilla razón que las obligaciones aún pueden ser cumplidas por las partes al tenor de lo pactado.

Luego, una vez vencido el plazo para cumplir las obligaciones que emanan del contrato y prescritas las acciones para instar por su cumplimiento forzado, esto es, una vez transformadas las obligaciones en meramente naturales, puede estimarse que el contrato ha adquirido una naturaleza donatoria susceptible de causar impuesto.

En este caso, el plazo de tres años para investigar, liquidar y girar el Impuesto a las Donaciones se computa una vez prescritas las acciones para instar por el cumplimiento forzado de las obligaciones que emanan del contrato.

ii. También podría ocurrir que las partes declaren – en el mismo contrato o en un acto posterior – que las obligaciones emanadas del contrato se encuentran completamente cumplidas. En un caso tal, este Servicio tiene el plazo de tres años para investigar, liquidar y girar el Impuesto a las Donaciones, contado desde que se perfeccione el contrato o se

celebre el acto posterior, según corresponda, donde se declare que las obligaciones se encuentran completamente cumplidas.

Sin perjuicio de lo anterior, celebrado que sea el contrato y pendiente el cumplimiento de las obligaciones que emanan del mismo, no siempre será necesario esperar las vicisitudes del contrato para ejercer las facultades de fiscalización, como sería esperar el vencimiento del plazo previsto en el contrato para el cumplimiento de las obligaciones y posterior prescripción de las acciones del acreedor.

En efecto, si de las diversas cláusulas contractuales y demás antecedentes fluye que el propósito del contribuyente consiste en postergar indefinidamente la acción fiscalizadora del Servicio, pactando cláusulas que suspendan o impidan instar, entretanto, por el cumplimiento de las obligaciones civiles que emanan del contrato; o, de otra manera, se comprueba que no existe una voluntad seria de obligarse ni de cumplir el contrato, este Servicio podrá, en cualquier momento, investigar, liquidar y girar el Impuesto a las Donaciones, sin esperar que las acciones para instar por el cumplimiento forzado de las obligaciones que emanan del contrato se encuentren prescritas.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente, es posible concluir que:

a) Tratándose de las facultades de fiscalización dispuestas en el artículo 63 de la Ley N° 16.271, el plazo de prescripción que tiene el Servicio para investigar, liquidar y girar el Impuesto a las Donaciones es de tres años, conforme la regla general y supletoria del artículo 2521 del Código Civil.

b) Por su parte, atendiendo al artículo 63, es posible distinguir dos hipótesis de fiscalización para efectos de computar el referido plazo de tres años.

c) Cuando se trate de investigar si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza “a la fecha del contrato”, este Servicio tiene un plazo de tres años, contado desde que se perfeccione el respectivo contrato, para investigar, liquidar y girar el Impuesto a las Donaciones que corresponda.

d) Cuando se trate de comprobar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas o si realmente dichas obligaciones se han cumplido, el plazo de tres años para investigar, liquidar y girar el Impuesto a las Donaciones se computa:

i. En principio, una vez prescritas las acciones para instar por el cumplimiento de las obligaciones que emanan del contrato;

ii. Desde que se perfeccione el contrato o se celebre el acto posterior, según corresponda, si las partes declaran que las obligaciones se encuentran completamente cumplidas;

iii. Eventualmente, si de las diversas cláusulas contractuales y demás antecedentes fluye que el propósito del contribuyente consiste en postergar indefinidamente la acción fiscalizadora del Servicio, o de cualquier otra manera se comprueba que no existe una voluntad seria de obligarse ni de cumplir el contrato, este Servicio podrá, en cualquier momento, investigar, liquidar y girar el Impuesto a las Donaciones.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1851, de 06.09.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Técnica Tributaria