



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución No. TAT-RF-052 de 14 de julio de 2014
EXPEDIENTE: 065-2013

VISTOS:

Mediante la Resolución No. TAT-ADM-097 de 13 de mayo 2013, el Tribunal Administrativo Tributario en Sala Unitaria, admitió el Recurso de Apelación interpuesto por la firma forense _____, apoderados legales del contribuyente _____ con RUC No. _____, contra la Resolución No. 201-2222 de 8 de julio de 2009 y su acto confirmatorio, expedido mediante la Resolución No. 201-3939 de 28 de marzo de 2012, ambas emitidas por la antigua Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (ahora denominada Autoridad Nacional de Ingresos Públicos), que resolvió NEGAR POR IMPROCEDENTE la devolución de _____ a la referida contribuyente, en concepto de crédito proveniente de su Declaración Jurada de Renta correspondiente al periodo fiscal 2002.

ANTECEDENTES:

Mediante memorial presentado el 11 de junio de 2003, dirigido al entonces Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, la señora _____, solicitó la devolución de Impuesto sobre la Renta pagado de más correspondiente al año 2002, por un monto de B/_____.

Junto con el memorial, la contribuyente presentó los siguientes documentos:

- Original de la declaración de renta del año 2002.
- Original de la certificación de ingresos y retenciones por los patronos.
- Original de la carta de cesión de interés hipotecarios por el cónyuge
- Original de la certificación de los intereses hipotecarios.
- Original de las facturas de gastos médicos.
- Certificado del Registro Público de la finca e hipoteca y copia de la escritura.
- Certificado de nacimiento del dependiente _____ y copia del carné de la CSS.
- Copia del anexo 82 recibido por la empresa.
- Fotocopia de la cédula y carné de la CSS del contribuyente

Como consecuencia de esta solicitud, la Sección de Auditoría de Devolución de Impuestos del Departamento de Fiscalización de la Dirección General de Ingresos, elaboró y envió el informe técnico correspondiente al señor Contralor General de la República, con número de Nota N° 207-B-2-01-423 de fecha 24 de marzo de 2009 para su validación (foja 87-93 del expediente de antecedentes), resaltando las siguientes objeciones:

GASTOS MEDICOS

"Para el año 2002, se le objeta la suma de B/_____, debido que los mismos corresponden a facturas que no cumplen con los requisitos exigidos por ley.

Artículo 72 del Decreto Ejecutivo No. 170 del 27 de octubre de 1993

Período	2002
Gastos Médicos según declaración	
Gastos Médicos según investigación	
Diferencia	

INTERESES HIPOTECARIOS

Para el periodo fiscal 2002 se le objeta la suma de B/_____, ya que a la fecha, las mejoras, según escritura N° _____ de 17 de junio de 1993, y N° ____ de Febrero de 1992 no están inscritas en el Registro Público.

Artículo 74 del Decreto Ejecutivo No. 170 del 27 de octubre de 1993

Período	2002
Intereses Hipotecarios s/declaración	
Intereses Hipotecarios s/investigación	
Diferencia	

CREDITO ANTERIOR Para el año 2002, se le objeta la suma de B/_____ en este concepto debido a que el mismo se encontraba prescrito, sin embargo parte del mismo fue utilizado para el pago de deuda.

Periodo	2002
Crédito Anterior S/Declaración	
Crédito Anterior S/Investigación	
Diferencia	

Que la diferencia antes mencionada se aumenta a la renta neta gravable declarada del respectivo periodo, como una diferencia que disminuye el crédito fiscal solicitado como se detalla a continuación:

<i>Período</i>	<i>2002</i>
Renta Neta Gravable Declarada	
Más ajustes que aumentan la Renta Neta Gravable:	
Gastos Médicos	
Intereses Hipotecarios	
Nueva Renta Neta Gravable Determinada	
Impuesto sobre la Renta causada	
Menos Retenciones	
Crédito Según Declaración Anterior	
Impuesto a pagar	
Menos: Crédito no Susceptible	
Dif del Cr. No Susceptible	

(Foja 90 del expediente de antecedentes)

En virtud de lo anterior, el Departamento de Devolución de Impuestos, obtiene una nueva renta neta gravable que es la base imponible para el cálculo del Impuesto sobre la Renta causado para el año examinado, motivándose el no reconocimiento de la entonces Dirección General de Ingresos del crédito solicitado de _____
_____, mediante la Resolución No. 201-2222 del 8 de julio de 2009.

Una vez notificada la Resolución N° 201-2222 del 8 de julio de 2009, la firma forense _____, actuando en nombre y representación de la contribuyente, presentó Recurso de Reconsideración, en contra del acto administrativo originario proferido por la extinta Dirección General de Ingresos, hoy Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, que negó por improcedente la devolución solicitada. A continuación los planteamientos de los actores legales plasmados en dicho recurso:

Con respecto a la objeción de gastos médicos realizada por la Administración Tributaria, que consistió en el incumplimiento de los requisitos exigidos en la Ley, por la suma de _____, reportados en el formulario declarativo del Impuesto sobre la Renta del año 2002, la firma forense argumentó que el incumplimiento de los requisitos de ley de los documentos que se encuentran en las fojas 3, 7, 8, 22, 33 y 34 es por parte del comercio que los expidió dejando en estado de indefensión a su poderdante.

La firma forense califica de injusto, que la pretensión de su poderdante, sea afectada por el incumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias de otra persona (natural o jurídica) en la expedición de la factura, al no identificar el mismo con el nombre o razón social de su representada.

En cuanto a la objeción por parte de la Autoridad Tributaria sobre los intereses hipotecarios pagados por el contribuyente, la firma forense alegó que las mejoras realizadas a la Finca No. _____, propiedad de la contribuyente, fueron declaradas e inscritas en el Registro Público, mediante la Escritura Pública No. _____ de 9 de agosto de 2005 de la Notaría _____ del Circuito de Panamá.

El recurrente acompañó su Recurso de Reconsideración con las siguientes pruebas documentales:

- Copia de la Escritura Pública número _____ de 9 de agosto de 2005 de la Notaría _____ del Circuito de Panamá, mediante la cual declara mejoras realizadas a la Finca No. _____, de propiedad de la señora _____.

- Copia de la Escritura Pública número _____ de 24 de marzo de 2011 de la Notaría _____ del Circuito de Panamá, por la cual se adiciona la Escritura Pública número _____ de 9 de agosto de 2005.
- Copia de la Escritura Pública número _____ de 9 de mayo de 2011, por la cual _____, como acreedor hipotecario, da su consentimiento para que se declaren las mejoras sobre la Finca No. _____, propiedad de la señora _____ de _____.

La firma forense finalmente ratificó todas las pruebas aportadas en la solicitud de devolución de Impuesto sobre la Renta y solicitó la revocatoria en todas sus partes del acto impugnado.

Una vez analizados los nuevos argumentos de hecho, y las pruebas aportadas junto con el Recurso de Reconsideración, la Sección de Auditoría de Devolución de Impuestos elaboró un nuevo informe (fojas 136-138 del expediente de antecedentes), en el que se realizaron ciertas observaciones que pasaron a motivar la Resolución No. 201-3939 de 28 de marzo de 2012, que confirmó la resolución impugnada, con fundamento en las siguientes consideraciones:

1. Se mantienen las objeciones del año 2002, en virtud de la nueva revisión que se hiciera sobre las facturas objetadas, con motivo de la reconsideración solicitada. De la revisión resultó que el grupo de facturas que suman B/._____, cuatro de ellas no indican el nombre del cliente pagador, una de ellas es para fines estéticos, siete eran tiquete de caja y una cifra considerable estaban sin documentos, tal y como se muestra a continuación:

Nombre del Local	No. Factura	Monto	Observaciones
	1986085		Sin Nombre
	1451858		Sin Nombre
	1462800		Sin Nombre
	1270186		Tiquete de Caja
	876782		Tiquete de Caja
			Tiquete de Caja
			Tiquete de Caja
			Recibo
			Estética
			Sin Nombre
			Sin Nombre
			Tiquete de Caja
			Tiquete de Caja
Total			
S/Documentos			
Total Objetado			

(Foja 146 del expediente de antecedentes)

Estima el funcionario de la primera instancia, que según el cuadro preparado por la Sección de Auditoría de Devolución de impuestos, se observa incumplimiento en lo establecido en el artículo 72 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993.

2. Se mantienen las objeciones en el renglón de intereses hipotecarios por la cantidad de _____, puesto que el contribuyente, no declaró en el _____,

año 2002 las mejoras realizadas a la Finca No. _____, propiedad de la contribuyente sino en el año 2011 (foja 147 del expediente de antecedentes).

3. Se mantiene el crédito proveniente de declaración anterior, en virtud de que el contribuyente no aportó los documentos que permitiera verificar la existencia del mismo y que incluso era deber del contribuyente probarlo, según lo establece el artículo 150 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, que dice así:

“Incumbe a las partes probar los hechos o datos que constituyen el supuesto de hecho de las normas que les son favorables”. (foja 147 del expediente de antecedentes)

En la parte conclusiva del acto administrativo confirmatorio, el funcionario de la primera instancia resolvió mantener todas las objeciones contenidas en la Resolución No. 201-2222 de 8 de julio de 2009, **con base** al informe de la primera y segunda auditoría realizada por la Sección de Auditoría del Departamento de Devolución de Impuesto de la antigua Dirección General de Ingresos y porque el contribuyente no probó legalmente la deducción de los gastos aludidos en la resolución recurrida.

FUNDAMENTOS DEL APELANTE

Una vez notificada la resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración, el día 15 de abril de 2013, la firma forense _____, interpuso Recurso de Apelación contra el acto administrativo expedido mediante la Resolución No.201-2222 de 8 de julio de 2009, ante el Tribunal Administrativo Tributario.

En el Recurso de Apelación, se realizaron una serie de observaciones sobre las objeciones planteadas por la antigua Dirección General de Ingresos, en la parte motiva de la Resolución No.201-3939 de 28 de marzo de 2012 fundamentados en el Informe de Auditoría de la Sección de Devolución de Impuesto con fecha de 21 de marzo de 2012 que se muestra a continuación:

1. La deducibilidad de la cifra de _____, declarada en el renglón de intereses hipotecarios del formulario declarativo de renta del año 2002 de su poderdante es en concepto de préstamo hipotecario pagado durante el año 2002 a la _____. Dicho contrato tenía como propósito la adquisición de la Finca N0. _____, localizada en la provincia de Panamá, la cual se constituye en vivienda principal y de uso propio de la contribuyente y no a la construcción o edificación de mejoras, tal y como fue señalado por el Fisco, por medio de la Resolución No.201-2222 de 8 de julio de 2009 y su acto confirmatorio, por lo que es irrelevante el fundamento utilizado por la Autoridad Tributaria de la declaración o no de las mejoras en el año 2002.

Los actores legales destacaron, que con la finalidad de demostrar al Fisco su error al señalar que las mejoras no se encontraban declaradas ni registradas en el Registro Público, acompañaron al Recurso de Reconsideración copias de la Escritura No. _____ de 24 de marzo de 2011 incorporado a la Escritura No. ____ de 9 de agosto de 2005, a través del cual se declaran y registran las mejoras realizadas a la Finca No. _____ de propiedad de _____. Sin embargo, la deducibilidad de los gastos de intereses hipotecarios “no se encuentra condicionada a la inscripción o no de las mejoras, ya que el préstamo que obtuvo y el cual genera los intereses en cuestión, fue solicitado para la adquisición de la propiedad, no para la realización de ninguna mejora al bien inmueble”. (foja 10 del expediente del TAT)

El fundamento legal sobre el cual se sustenta la pretensión del contribuyente por medio de sus apoderados legales se encuentra en el numeral 5 del artículo 709 del Código Fiscal que consagra el derecho al contribuyente persona natural a la deducción anual de las sumas pagadas en concepto de intereses hipotecarios, así:

“Artículo 709. Una vez computada la renta gravable sobre la cual se ha de pagar el Impuesto sobre la renta, las personas naturales tendrán derecho a las siguientes deducciones anuales:

1...

...

5. Las sumas pagadas en concepto de intereses por préstamos hipotecarios que se hayan destinado o se destinen exclusivamente a la adquisición, construcción, edificación o mejoras de la vivienda principal de uso propio del contribuyente, siempre que la misma esté ubicada en la República de Panamá. Esta deducción podrá practicarse hasta por una suma máxima anual de Quince Mil Balboas (B/.15,000.00)

Si la vivienda perteneciera proindiviso a varios contribuyentes, el monto de los intereses podrá prorratearse entre ellos hasta el máximo aquí fijado.

...” El subrayado es nuestro.

Según el fundamento de derecho antes expuesto, estima la firma forense que a su apoderada le asiste el derecho a la deducción anual declarada en el año 2002 por _____

_____ en concepto de intereses por préstamo hipotecario, puesto que son el producto de un préstamo adquirido para la adquisición de una vivienda principal y de uso propio, situada en la República de Panamá

2. La apelante reiteró en el recurso de alzada lo expresado en el Recurso de Reconsideración, en cuanto a que el crédito de declaración anterior objetado por el fisco no fue el resultado de un examen a fondo de la aplicación y utilización correcta del mismo, puesto que está ausente en la Resolución No. 201-2222 de 8 de julio de

2009 el análisis correspondiente que le permitiera “*apreciar de manera clara, al contribuyente, el tiempo transcurrido que le hace perder su derecho a la utilización de créditos derivados de periodos fiscales anteriores*”(foja 11 del expediente del TAT).

Ante los hechos expresados en el párrafo que precede, la apelante estableció la necesidad de la realización de un análisis profundo para determinar el origen, arrastre y utilización del referido crédito en distintos periodos fiscales. De igual forma, solicitó revocar en todas sus partes la Resolución No. 201-2222 de 8 de julio de 2009 y su acto confirmatorio mediante el cual se dispuso negar por improcedente la devolución solicitada por un monto de _____
_____, tal como consta a foja 11 del expediente del Tribunal.

CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

Este Tribunal procede a analizar los hechos, argumentos y constancias procesales en contraposición a las objeciones planteadas por la Administración Tributaria y las normas que la regulan para llegar a una conclusión final.

No debemos olvidar que el caso de solicitud de devolución de impuesto sometido a examen está relacionado con la deducibilidad de costos y gastos del Impuesto sobre la Renta. La normativa fiscal establece los requisitos que deben cumplir los documentos que sustentan los costos y los gastos y la relación que debe existir entre estos y la actividad realizada. Al respecto, el artículo 19 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993, establece los siguientes requisitos de deducibilidad:

- Que el costo o gasto debe incurrirse en el año fiscal examinado.
- Que sean necesarios para la producción de la renta y la conservación de la fuente.
- Que sean efectivamente pagados por el contribuyente.
- Que el gasto sea efectivamente realizado y documentado mediante factura o documento equivalente legalmente emitido.

Además de los principios generales en materia de costos y gastos deducibles antes descritos, el artículo 709 del Código Fiscal, reglamentado por el Decreto Ejecutivo enunciado en párrafos anteriores, en su versión vigente en los periodos examinados, enunciaba los siguientes gastos que una persona natural tenía derecho a deducir anualmente:

- “1. La suma de Ochocientos Balboas (B/.800.00) en concepto de deducción básica.
2. Los cónyuges, la suma de Mil Seiscientos Balboas (B/.1,600.00), cuando presenten su declaración en forma conjunta...
3. Doscientos Cincuenta Balboas (B/.250.00) por cada persona que el contribuyente sostenga o eduque, siempre que se trate de:
 - a. Menores de edad;

- b. Estudiantes no mayores de veinticinco (25) años de edad;*
- c. Incapacitados por causa mental o física*
- d. Parientes en línea recta ascendente o descendente hasta el segundo grado de consanguinidad.*

4. Las contribuciones al Seguro Educativo.

5. Las sumas pagadas en concepto de intereses por préstamos hipotecarios que se hayan destinado o se destinen exclusivamente a la adquisición, construcción, edificación o mejoras de la vivienda principal de uso propio del contribuyente, siempre que la misma esté ubicada en la República de Panamá. Esta deducción podrá practicarse hasta por una suma máxima anual de Quince Mil Balboas (B/.15,000.00)

Si la vivienda perteneciera proindiviso a varios contribuyentes, el monto de los intereses podrá prorratearse entre ellos hasta el máximo aquí fijado.

6. Los intereses pagados en concepto de préstamos que se de destinen exclusivamente a la educación, dentro del territorio nacional del contribuyente o de las personas que éste sostenga o eduque, y aquellos causados por préstamos otorgados por el Instituto para la Formación y Aprovechamiento de Recursos Humanos (IFARHU).

7. Los gastos médicos efectuados dentro del territorio nacional por el contribuyente, siempre que estén debidamente comprobados. Para los efectos de este Artículo se consideran gastos médicos:

- a. las primas correspondientes a pólizas de seguro de hospitalización y atención médica que cubran los gastos mencionados en el literal b) de este numeral;*
- b. Las sumas pagadas por el contribuyente en concepto de hospitalización, diagnóstico, cura, prevención, alivio o tratamiento de enfermedades, siempre que tales sumas no estén cubiertas por pólizas de seguro.*

8. Derogado”.

Ahora bien, después aclarar el fundamento legal correspondiente, se procede al análisis de los argumentos vertidos en el Recurso de Apelación, en contraposición con los argumentos de la Administración Tributaria, a la luz de las constancias procesales, cuyo análisis agruparemos de acuerdo a las distintas objeciones que constituyen el objeto de la controversia.

GASTOS MEDICOS

La objeción inicial en este renglón por un monto de B/_____, fue basada en el hecho de que los documentos sustentatorios no reunían los requisitos exigidos por la ley, lo cual fue confirmado por el funcionario de primera instancia, con base a un detalle elaborado por la sección de Auditoría del Departamento de Devolución de Impuestos en donde describía cada una de las deficiencias de dichos documentos, a lo que la firma forense en el recurso de alzada, no presentó pruebas en forma oportuna que desvirtuase la posición de la Administración Tributaria, e inclusive reconoce las inconsistencias de las facturas presentadas, limitándose a argumentar que el hecho que el comerciante no hubiera cumplido con las formalidades legales, en materia de facturación, no es razón suficiente para objetar estos gastos, ya que al hacerlo se deja en indefensión el contribuyente.

Al respecto, este Tribunal considera que el contribuyente sí debe cerciorarse de que los establecimientos comerciales cumplan con los requisitos legalmente establecidos, ya que la deducibilidad de los mismos está supeditada a su comprobación mediante los documentos

establecidos en la Ley, específicamente en el artículo 19 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993 antes citado.

En virtud de lo anterior, esta superioridad no encuentra méritos para variar la posición adoptada en este sentido por la Administración Tributaria.

INTERESES HIPOTECARIOS

La controversia surgida entre el fisco y el contribuyente por razón de los intereses hipotecarios declarados en el formulario declarativo del año 2002, se centra en que por un lado la Administración Tributaria alega que no pueden ser deducidos tales intereses en vista de que no se declararon las mejoras a tiempo, mientras que la firma apelante alegó, que no tiene nada que ver si las mejoras fueron inscritas en el Registro Público sino los intereses generados por el préstamo otorgado al contribuyente destinado para la adquisición de la propiedad que vendría a ser su vivienda principal

Siendo este el único motivo de la controversia, el tribunal de alzada se dispuso a revisar las constancias procesales y observó en la foja 5 del expediente de antecedentes una certificación expedida por la _____, a nombre de _____, en la cual constaba que en el año 2002 se realizaron pagos en concepto de intereses y comisiones al préstamo hipotecario No. _____, amparado bajo la Escritura No. ____ de 17 de junio de 1993, inscrita al tomo o rollo _____, Folio o Imagen ____, Ficha _____, Documento 10 del registro de Propiedad del Registro Público. El banco también certificó que el monto pagado fue de B/_____, que reposa en poder del banco una declaración jurada del deudor donde se establece la utilización del préstamos para su vivienda principal y que los intereses no provienen de préstamos para su vivienda principal otorgado bajo el régimen de interés preferencial a que se refiere la ley 3 de 20 de mayo de 1985.

De igual forma consta en el expediente una carta de cesión de intereses hipotecarios entregada por _____ para que esta pudiera deducirlos en su totalidad en su declaración de renta del año 2002 (foja 6 del expediente de antecedentes), cumpliéndose así la exigencia establecida en el Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993.

Respecto a la relevancia o no de la fecha en que se declararon las mejoras, para efectos de la deducibilidad de los intereses hipotecarios, este Tribunal considera que debe tratarse de forma separada el periodo establecido en la Ley para declarar las mejoras (que conllevan un proceso específico) y los requisitos para la deducibilidad de los intereses hipotecarios.

Esto es así, toda vez que el artículo 709 del Código Fiscal, desarrollado a su vez por el artículo 74 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, expresan de forma clara que *“Las personas naturales podrán deducir las sumas pagadas en concepto de intereses por préstamos hipotecarios...que se destinen exclusivamente a la adquisición, construcción, edificación o mejoras de la vivienda principal de uso propio del contribuyente.”*

La norma establece tres limitaciones para esta deducción, que pasamos a detallar:

1. Que la propiedad (no las mejoras) esté ubicada en la República de Panamá;
2. Que la propiedad se encuentre inscrita a nombre del contribuyente en el Registro Público.
3. Que el propietario no sea persona jurídica.

Así las cosas, lo que determina la viabilidad de la deducción es el cumplimiento (positivo y negativo) de estos requisitos, y en este caso, ha quedado acreditado en el expediente el cumplimiento a cabalidad de los mismos por parte de la contribuyente, toda vez que se encuentra acreditada la propiedad del inmueble a su nombre, la existencia del préstamo hipotecario, que se trata de su vivienda principal y que la finca está ubicada en la República de Panamá.

Cabe señalar que efectivamente la Resolución No. 201-263 de 23 de enero de 2007 establece la obligación de declarar las mejoras en un plazo de seis meses, inclusive contempla la imposición de sanciones, sin embargo esta norma, en primer lugar no existía y por lo tanto no es aplicable al periodo fiscal objeto de la solicitud (no tiene vigencia retroactiva), y en segundo lugar la Ley no establece como requisito la declaración de las mejoras para hacer efectiva la deducción, tal como se ha podido apreciar.

Una vez verificado lo alegado por los actores legales en las pruebas documentales que reposan en el expediente, concluimos que no hay razón para mantener la objeción de los intereses hipotecarios declarados en el año 2002, por un monto de _____

_____.

CRÉDITO DECLARACION ANTERIOR.

La Administración Tributaria, en cuanto al monto objetado del renglón de crédito de declaración anterior del formulario de renta de 2002 por un monto de _____
_____, se fundamentó inicialmente en que *“el mismo se encontraba prescrito y que parte del mismo fue utilizado para el pago de deuda”* (foja 100 del expediente de antecedentes). Por su parte, la firma de abogados en contraposición al fundamento utilizado por el sujeto activo de la relación jurídico tributaria cuestionó la misma, al no constar en el expediente ni en la resolución originaria, examen alguno sobre la aplicación o utilización correcta del crédito proveniente de periodos anteriores al año 2002, de tal forma, que el contribuyente pudiera apreciar las objeciones en forma clara y entender la negativa al derecho solicitado. Sin embargo, luego de analizar el funcionario de primera instancia los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan el Recurso de Reconsideración, interpuesto por los apoderados legales del contribuyente resuelven mantener la objeción del crédito de declaración anterior, pero basados en una nueva causa consistente en la *“falta de*

documentos probatorios para la verificación del crédito generado de los años anteriores” (foja 147 del expediente de antecedentes). Ante tal situación, el contribuyente por medio de sus apoderados legales reiteró en el recurso de alzada, su disconformidad en este punto, visible a foja 11 del expediente del Tribunal.

Si bien es cierto que en el procedimiento fiscal ordinario impera el principio de presunción de veracidad del acto administrativo, así como la fe pública de las actuaciones del personal fiscalizador de la entonces Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (hoy ANIP), no es menos cierto que los actos administrativos deben estar debidamente motivados y principalmente en el caso de dos actos emitidos por una misma autoridad, estos deben ser congruentes y respetar el derecho de defensa del contribuyente.

En virtud de lo anterior, este Tribunal considera que la Administración Tributaria debió explicar de forma detallada en la parte motiva de su Resolución originaria, el porqué de la objeción, específicamente cómo se arribó a la conclusión de que el crédito aplicado se encontraba prescrito, tal como señaló el recurrente y en su acto confirmatorio, debió pronunciarse en este sentido, en lugar de mantener la objeción basada en argumentos que nada tenían que ver con los vertidos al momento de rechazar la solicitud.

Esta conducta de la Administración Tributaria, atenta, a juicio de este Tribunal, con la buena fe procesal y el derecho de defensa del contribuyente, quien refuta un argumento y en la siguiente instancia aparece otro.

Al respecto, debemos recordar que el artículo 164 de la Ley 38 de 2000, norma supletoria en materia de procedimiento administrativo fiscal, según el artículo 1194 vigente al momento de la interposición del Recurso de Reconsideración, dispone que *“La autoridad que decida el recurso, resolverá cuantas cuestiones se hayan planteado en el proceso, hayan sido o no alegadas por los interesados.”*

En este caso, al resolver el Recurso de Reconsideración, la Administración Tributaria no se pronunció respecto a la prescripción del crédito, planteada por ella misma en la Resolución originaria, dejando en indefensión al contribuyente, al no permitirle plantear su defensa al no desarrollarse el fundamento fáctico y legal correspondiente, incorporando inclusive, nuevas objeciones, por lo que procedemos al análisis de la prescripción alegada por la entonces Dirección General de Ingresos.

Los créditos provenientes de declaraciones juradas de rentas correspondientes a los periodos anteriores, se van aplicando en la declaración de rentas del periodo siguiente, según lo dispuesto en el artículo 710 del Código Fiscal vigente en el periodo fiscal 2002, objeto de la solicitud:

“Artículo 710. Todo contribuyente está obligado a presentar, personalmente o a través de apoderado o representante, una declaración jurada de las rentas que haya obtenido durante el año gravable anterior, así como de los dividendos o participaciones que haya distribuido entre sus accionistas o socios, y de los intereses pagados a sus acreedores.

Los plazos para la presentación anual de esta declaración jurada serán:

1. Para las personas naturales, hasta el 15 de marzo;
2. Para las personas jurídicas, hasta el 31 de marzo.

Junto con esta declaración, el contribuyente presentará una declaración estimada de la renta que obtendrá en el año siguiente al cubierto por la declaración jurada. Dicha renta según la declaración estimada, no deberá ser inferior a la renta indicada en la declaración jurada. No obstante, cuando la declaración estimada refleje un saldo menor que la declaración jurada, ésta quedará sujeta a las investigaciones de todas las razones y comprobaciones en que se sustenta, a fin de determinar su veracidad.

La liquidación y el pago del impuesto sobre la renta se hará de acuerdo con la declaración estimada. El ajuste, entre la declaración jurada y la declaración estimada que cubran un mismo año, se hará a la fecha de la presentación de la declaración jurada, y si el ajuste da por resultado un saldo favorable al Estado, deberá cancelarse a más tardar el 31 de marzo de ese mismo año, en cualquiera de las entidades bancarias autorizadas.

Si el ajuste antes referido fuera favorable al contribuyente, será aplicado para cancelar las partidas de su declaración estimada. Si persistiese saldo favorable, le será acreditado a futuros pagos o compensado a otros tributos, o devuelto en caso de que no tuviere que pagar ningún otro tributo, salvo que otra disposición legal brinde un tratamiento especial” (el resaltado es nuestro).

Por otra parte, el artículo 737 del Código Fiscal vigente en el periodo fiscal objeto de la solicitud (2002) rezaba lo siguiente:

“Artículo 737.

...

PARÁGRAFO. El derecho de los particulares a la devolución de las sumas pagadas de más o indebidamente al Fisco prescribe en (7) años, contados a partir del último día del año en que se efectuó el pago.

...”

Así las cosas, procedemos a verificar cuando nació el crédito objetado, haciendo la salvedad que no consta en el expediente solicitud alguna de documentación o información relacionada con el origen del mismo, ni documento donde se detalle el cálculo de la prescripción alegada por la Administración Tributaria.

En este sentido, a foja 75 del expediente de antecedentes consta la Declaración Jurada de Rentas de la contribuyente, en la que aparece en el renglón 49 (Crédito Declaración Anterior) la suma de B/_____, hoy objetada.

De igual forma consta a foja 79 del expediente de antecedentes, Estado de Cuenta correspondiente al Impuesto Sobre la Renta-Crédito Próximo de la contribuyente, consultado el 23/3/2009 en el sistema e-tax, que va desde el periodo 1984 hasta el periodo 2002. Del análisis del mismo, se infiere que el crédito proveniente de la Declaración Anterior, se originó en el periodo 1998, sin embargo su aplicación (es decir, el día en que se efectuó el pago) es el 14 de marzo de 2003, fecha en que aparecen registradas en el sistema las Declaraciones Juradas de Renta correspondientes a los periodos 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002, lo cual se corrobora al analizar las fojas 3, 72, 80 y 81 del expediente de antecedentes.

Así las cosas, el cómputo para el cálculo de la prescripción inicia a partir del último día del año 2003 (año en que se efectuó el pago), por lo tanto, al momento de solicitarse la

devolución (no al momento de la expedición de la Resolución de primera instancia), el mismo no se encontraba prescrito. Inclusive, si se toma en cuenta el periodo del pago (1998), tampoco se cumplen los siete (7) años establecidos en la Ley, por lo tanto consideramos que no se comprobó la prescripción del derecho a solicitar la devolución del pago del impuesto.

NUEVA RENTA NETA GRAVABLE

No habiendo alegatos finales por las partes nos abocamos a la determinación de la nueva renta neta gravable a juicio del tribunal de alzada, tomando en consideración el análisis precedente en relación con las objeciones y la normativa correspondiente, arrojando los siguientes resultados:

Descripción	Según Declaración	Según análisis 1a.	Según análisis 2a.
Renta Gravable Declarada			
Menos:			
Deducción Básica			
Gastos Médicos			
Dependientes			
Intereses Hipotecarios			
Seguro Educativo Retenido			
Renta Neta Gravable			
Impuesto causado			
Menos retenciones			
Crédito Anterior			
Impuesto a favor			

En virtud del análisis planteado, corresponde la modificación del acto impugnado, a fin de conceder la devolución de la suma generada a favor del contribuyente.

PARTE RESOLUTIVA:

Por lo que antecede, el Pleno del **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**, en ejercicio de las facultades que le confiere la Ley, resuelve:

PRIMERO: MODIFICAR la Resolución No. 201-2222 de 8 de julio de 2009 y su acto confirmatorio expedido mediante la Resolución No. 201-3939 de 28 de marzo de 2012, la cual quedará así:

PRIMERO: RECONOCER Y ORDENAR la devolución de la suma de _____ a la señora _____, con cédula de identidad personal No. _____, en concepto de crédito proveniente de su Declaración Jurada de Renta correspondiente al período fiscal 2002.

SEGUNDO: COMUNICAR a las partes que la presente Resolución rige a partir de su notificación.

TERCERO: ORDENAR, el cierre y archivo del expediente, una vez ejecutoriada la presente resolución y devolver el expediente de antecedentes, acompañado de una copia autenticada de esta resolución a la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (ANIP).

CUARTO: ADVERTIR al contribuyente que con la presente resolución se agota la vía gubernativa, por lo que podrá accionar el control jurisdiccional ante la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

FUNDAMENTO DE DERECHO: Artículos 697, 709, 737, 1079, 1081, 1082, 1165, 1191, 1194, 1199, 1238, 1238-A, 1240-A y 1240-E del Código Fiscal; Artículos 19, 47, 72 y 74 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, Artículo 18 del Decreto de Gabinete No. 109 de 7 de mayo de 1970; Ley No. 6 de 2 de febrero de 2005; Ley No. 8 de 15 de marzo de 2010; Artículos 34, 146, 150 y 155 de la Ley 38 de 2000.

Notifíquese y Cúmplase.

(Fdo.) ISIS ORTIZ MIRANDA
Magistrada

(Fdo.) JORGE CAMACHO CANTO
Magistrado

(Fdo.) ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA
Magistrada

(Fdo.) ELÍAS SOLÍS GONZÁLEZ
Secretario General