

-----, el supervisor -----y la jefa del departamento de auditoría -----
----- (fs. 1-13 expediente DGI).

✓ **Informe de Auditoría**

A través del Informe de Auditoría del 10 de enero de 2018, se detallan los hallazgos, resultados y conclusiones de la investigación realizada en concepto del Impuesto Sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS) de los períodos 2012, hasta el presente a -----, con **RUC.** -----, hoy -----, entre otros impuestos.

Que, con base en las investigaciones y diligencias efectuadas al contribuyente, se determinaron las inconsistencias que pasamos a resumir de la manera siguiente:

- ✓ Para el análisis de los ingresos gravados 2014, se verificaron los montos de las declaraciones juradas de renta, cifra que asciende a B/.2,194,930.62 y se comparó con el monto declarado en los formularios 430, lo cual dio como resultado B/.2,192,254.69; existe una diferencia de B/.2,675.93, por lo que los ingresos fueron reclasificados a gravados, para el mes de diciembre 2014.
- ✓ Para los ingresos gravados 2015, se revisaron los informes y facturas aportados por el contribuyente, que ascienden a la suma de B/.1,535,004.48, que se comparó con los montos declarados en el formulario 430 por B/.1,512,199.56, con una diferencia de B/.22,084.92, por lo que los ingresos fueron reclasificados a gravados: B/.2,378.00 en el mes de abril de 2014 y B/.20,426.92 en el mes de mayo de 2014.
- ✓ Para los años 2013 y 2014, se dedujo en concepto de compras locales e importaciones gravadas las sumas de B/.947,632.76 y B/.1,094,070.17, para lo cual se utilizaron los informes de compras recibidos por correo electrónico, documentos y registros contables aportados por el contribuyente.
- ✓ Para los meses de enero a diciembre de 2015, de la Declaración Jurada de ITBMS, se declaró B/.551,283.08, en compras locales e importaciones gravadas, pero según la investigación debió ser B/.527,109.13, resultando una diferencia de B/.24,173.95, que no se logró sustentar.
- ✓ Para el año 2016 y el mes de enero de 2017, no se determinaron diferencias en ingresos gravados y compras locales e importaciones gravadas, debido a que se confeccionó resolución para la eliminación o anulación del Crédito Fiscal desde diciembre de 2008 hasta enero de 2010, estableciendo que dichas compras correspondían a gastos de organización acumulados en dichos períodos.

El Informe de Auditoría, como parte de sus conclusiones detalla que se preparó resolución para hacer efectivo el cobro de las sumas dejadas de pagar en concepto del Impuesto Sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS) de

los meses de noviembre y diciembre 2013, los años 2014, 2015, 2016 y el mes de enero 2017, por la suma de B/.296,419.26 (fs. 12 expediente DGI).

II. ACTUACIONES EN PRIMERA INSTANCIA

• Acto originario

Mediante **Resolución n.º 201-0907 de 20 de febrero de 2018**, se le informa al contribuyente que se procede a anular el saldo de crédito fiscal acumulado desde diciembre de 2008 hasta enero de 2010, por la suma de **CIENTO VEINTIDÓS MIL SETECIENTOS TREINTA Y SEIS BALBOAS CON 66/100 (B/.122,736.66)** (fs. 14-17 expediente DGI).

La resolución ut supra fue notificada personalmente el 20 de marzo de 2018, al representante legal de la empresa, como se observa al reverso de la foja 17 del dossier que contiene los antecedentes, y contra la misma fue presentado Recurso de Reconsideración en término oportuno.

• Recurso de Reconsideración

Contra la **Resolución n.º 201-0907 de 20 de febrero de 2018**, se interpuso Recurso de Reconsideración presentado por la licenciada -----, en su calidad de apoderada especial del contribuyente, visible de la foja 18 a la 23 del expediente de antecedentes, el cual se sustenta medularmente en los siguientes hechos:

- ✓ Que mediante Documento n.º ----- de 14 de diciembre de 2016, se hizo entrega de la carta de presentación, donde se le informó al contribuyente que se le efectuaría una auditoría integral en concepto de Impuesto Sobre la Renta, Retención de Remesas, Dividendos, Complementario y Aviso de Operación desde el período fiscal 2013 hasta el 2015 y 2016; y en concepto de ITBMS desde el período 2012 hasta 2016.
- ✓ Desde la recepción de la carta de representación, su poderdante ha demostrado de forma constante, facilitando la información disponible, de manera eficaz, y apoyando a la DGI a la determinación real y verdadera, conforme al artículo 17 del Decreto de Gabinete 109 de 1970.
- ✓ Que, desde el mes de diciembre de 2008 hasta enero de 2010, el contribuyente estaba en una fase pre-operativa, en la cual incurrió en gastos relacionados directamente con su actividad, por lo tanto, desde esa fecha presentó declaraciones juradas de ITBMS asumiendo el crédito fiscal por los gastos incurridos y acumulados hasta la suma de B/.122,736.66, que se fueron aprovechando desde que inició operaciones, generando un débito fiscal, hasta agotarlo.
- ✓ La DGI, de la fiscalización derivada resolvió la eliminación del crédito fiscal a favor del contribuyente que fue reflejado en las declaraciones de ITBMS de los

- meses de diciembre de 2008 a enero de 2010, y mediante la Resolución n.º 201-0907 de 20 de febrero de 2018, requiere liquidación adicional de ITBMS.
- ✓ Que los argumentos y resueltos incluidos en la resolución impugnada carecen de asidero jurídico, puesto que, toda acción contra las declaraciones juradas de ITBMS de presentadas entre diciembre de 2008 y enero de 2010, están prescritas a la fecha de inicio de la fiscalización, es decir, el 14 de diciembre de 2016.
 - ✓ De acuerdo con la carta de presentación, serían revisados e investigados únicamente los períodos comprendidos desde el 2012 hasta el 2016 para efectos del ITBMS, resultando improcedente que la DGI haga una revisión e investigación de libros y documentos de contabilidad de períodos pre-operativos (diciembre 2008 a enero 2010), ya que, no estaban sujetos a revisión e investigación, máxime toda acción de la DGI estaba prescrita para estos períodos, desde el mes de marzo de 2015.
 - ✓ Aunque ahora es de conocimiento del contribuyente que los montos no debieron ser considerados como crédito fiscal, sino como activos adquiridos a la fecha o registrarlos como gastos de organización, para luego llevarlos como un gasto deducible a través de la amortización, también es de su conocimiento que, el plazo de la DGI para objetarlos ya prescribió.
 - ✓ Cualquier objeción sobre las declaraciones de ITBMS de estos períodos y el crédito fiscal, resultaría en un grave perjuicio pecuniario, ya que, dada la tardanza por parte de la DGI en identificar y pronunciarse sobre este error, impide al contribuyente presentar una Declaración Rectificativa sobre los montos declarados como gastos de amortización e incluir la totalidad de los gastos incurridos durante la fase pre-operativa, ya que, ha pasado más del tiempo otorgado por Ley para rectificar el Impuesto Sobre la Renta, es decir, que de anular de forma extemporánea el crédito fiscal el contribuyente no podría aprovechar el mismo, tampoco para los efectos del ITBMS, incurriéndose en una pérdida de B/.122,736.00.
 - ✓ Que no se ha emitido auto ejecutivo en contra de su mandante, no ha realizado promesa de pago y tampoco actuación escrita del funcionario competente dirigida al cobro de este impuesto, por ende, no se ha registrado evento que interrumpa la prescripción de toda acción contra las declaraciones de ITBMS correspondientes a los períodos desde diciembre de 2008 hasta enero de 2010.

Finalmente, la apoderada especial del contribuyente -----, con **RUC.** ---
-----, hoy -----, solicitó se revocara la **Resolución n.º 201-0907 de 20 de febrero de 2018**, y en ese sentido no se eliminara el crédito fiscal de los períodos fiscales desde diciembre de 2008 hasta enero de 2010, con base en las explicaciones y hechos sobre los que sustenta su recurso.

- **Acto confirmatorio**

La Administración Tributaria, mediante la Resolución 201-2961 de 26 de abril de 2022, acopiada de foja 28 a 37 del expediente contentivo de los antecedentes, mantuvo lo resuelto

en la resolución originaria con motivo del Recurso de Reconsideración endilgado por el recurrente -----, con RUC. -----, hoy -----
-----.

Que la Dirección General de Ingresos, sustentó su decisión con base al Informe de Auditoría del 10 de enero de 2018 que reposa de foja 1 a 13 del expediente de antecedentes, además de los siguientes planteamientos:

- ✓ Que con base en el artículo 17 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, la dirección tiene a su cargo, en la vía administrativa, el reconocimiento, la recaudación, la cobranza, la investigación y fiscalización de los tributos, así como el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aunado a las facultades y poderes que aseguren una real y verdadera tributación.
- ✓ Conforme al planteamiento de la prescripción alegada referente al Parágrafo 18 del artículo 1057-V del Código Fiscal, el contribuyente desde el mes de diciembre de 2008 hasta enero de 2010, presentó declaración de ITBMS sin haber tenido ventas, es decir, no generó ingresos por estar en una etapa pre-operativa; no obstante, asumió el crédito fiscal y lo fue acumulando hasta la suma de B/.122,736.66, y no fue aceptado, ya que, dada la naturaleza debió ser contabilizado como un activo adquirido o registrarse como un gasto de organización.
- ✓ Que por estar en etapa pre-operativa no se genera crédito fiscal, toda vez que, no tiene operaciones que afecten el ITBMS y el débito fiscal estará constituido por la suma de los impuestos devengados en las operaciones gravadas.
- ✓ No existe figura de la prescripción de los cinco (5) años, ya que, en este caso no se está efectuando un alcance en concepto de ITBMS, sino que se le indica al contribuyente que el crédito acumulado no constituye un crédito a su favor sino un activo que posteriormente podrá deducir como amortización cuando inicie operaciones que generen ingresos, por lo que se procede anular el crédito fiscal acumulado.

La resolución confirmatoria fue notificada mediante correo electrónico enviado el 28 de abril de 2022, como se indica mediante Nota n.º 203-01-2123-DJT del 25 de julio de 2023, con la cual se adjunta la referida notificación (fs. 33-34 expediente TAT).

III. ACTUACIONES EN SEGUNDA INSTANCIA

- **Recurso de Apelación**

Tomando en consideración que la Administración Tributaria, resolvió mantener lo dispuesto a través de la Resolución 201-2961 de 26 de abril de 2022, el contribuyente ----
------(sobreviviente de la fusión con -----
-----), con RUC. -----, hoy -----

----., presentó ante este Tribunal Recurso de Apelación en contra de la **Resolución n.º 201-0907 de 20 de febrero de 2018**, que fue sustentado en gran parte con base en los argumentos esbozados en el Recurso de Reconsideración, previamente resumidos en esta resolución, por ende, no es necesario transcribirlos nuevamente, salvo los argumentos que procedemos a resumir y que tienen relación con la sanción impuesta:

- ✓ El contribuyente estuvo consciente que sus operaciones serían gravadas por el ITBMS y quiso satisfacerlas desde un inicio, toda vez que lo correspondiente era registrar las transacciones afectadas por este impuesto y presentar la declaración-liquidación del ITBMS.
- ✓ Que el contribuyente con base al Parágrafo 14 del artículo 1057-V del Código Fiscal, consideró que el crédito del ITBMS generado en la fase pre-operativa podría utilizarlo como tal en los períodos subsiguientes, ya que, los gastos estaban relacionados con su actividad y eran necesarios para el inicio de sus operaciones.
- ✓ Que la normativa local, incluyendo el Código Fiscal, el Decreto Ejecutivo 84 de 2005 y el Decreto de Gabinete 170 de 1993, no contemplan de forma explícita y específica el tratamiento aplicable a este tipo de crédito incurrido por las empresas en fase pre-operativas.
- ✓ Que el Decreto Ejecutivo 170 de 1993, si hace referencia explícita a los casos en los que el ITBMS puede ser considerado gasto deducible para efectos del ISR especificando que procederá dicha deducción cuando se realicen operaciones exentas del ITBMS, lo cual no es el caso en análisis.
- ✓ De igual modo, el Decreto Ejecutivo 170 de 1993, refiere la deducción de los gastos de organización y de pre-operación para efectos del ISR; empero, no menciona la deducibilidad del crédito fiscal de ITBMS generado en esta etapa.
- ✓ Queda claro que no hay disposiciones legales que con base al principio de legalidad fundamenten que los contribuyentes puedan considerar el crédito fiscal del ITBMS generado en su fase pre-operativa como gasto deducible para efectos del ISR, y, por lo tanto, que deba realizarse una acción fiscalizadora por la DGI en contra de su mandante.
- ✓ Que la DGI, debió comunicar en tiempo oportuno, desde el año 2008, cuando se generó dicho crédito para que se efectuaran las adecuaciones, sin ocasionar un detrimento al contribuyente, y si bien se reconoce la potestad fiscalizadora de la Administración, no puede darse con menoscabo del debido proceso legal y con apego al principio de estricta legalidad. Destacando que los períodos de diciembre de 2008 a enero de 2010, ya estaban prescritos al momento de iniciarse el proceso de fiscalización.
- ✓ Que en cuanto a lo planteado por la DGI, respecto a la no aplicación de la prescripción sobre el crédito fiscal de ITBMS, no concuerdan con la DGI, puesto que, la resolución no se ciñe o limita a informar la anulación del crédito sin ocasionarle un alcance de ITBMS, la consecuencia lógica por el no reconocimiento

del crédito fiscal y eliminarlo, genera un ITBMS a pagar en los períodos donde los aplicó el contribuyente, generándose una liquidación adicional del ITBMS con recargos e intereses moratorios.

- ✓ Conforme al Parágrafo 10 del artículo 1057-V del Código Fiscal, la liquidación y pago del ITBMS se realizará con la declaración-liquidación de sus operaciones gravadas, con lo cual se materializa, por lo tanto, toda acción contra las declaraciones está sujeta al Parágrafo 18 del 1057-V ibidem, es decir, al término de prescripción de 5 años, por ende, toda acción contra las declaraciones se cuenta desde el primer día del mes siguiente en que se presentaron las declaraciones del ITBMS, y no se interrumpe por el hecho de que el contribuyente desconoce de buena fe, aplique o utilice el crédito de ITBMS generado en períodos posteriores, por lo cual no puede volver a someterse a consideración y juicio de la DGI.
- ✓ De no reconocer la prescripción, el contribuyente estaría en una incertidumbre jurídica, bajo el argumento de la DGI de tener facultades y funciones fiscalizadoras para objetar las declaraciones de cualquier período pasado, aunque no se trate de declaraciones donde no se generó y declaró el crédito.
- ✓ El objeto de la DGI no es meramente informativo, sino que impacta sobre la tributación en concepto de ITBMS del contribuyente, incurriéndose en un perjuicio pecuniario en su contra, a pesar de que el crédito fiscal de ITBMS debió ser más bien un gasto para efectos del ISR, situación que fue comunicada de forma extemporánea, no existiendo tampoco posibilidad de rectificar la declaración jurada, a la luz del artículo 125 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.
- ✓ Anular de forma extemporánea el crédito fiscal generado, impide su aprovechamiento incurriéndole simplemente en una pérdida para el recurrente.

La apoderada especial del contribuyente reitera de igual modo, sea revocada la Resolución n.º 201-2961 de 26 de abril de 2022, y consecuentemente la Resolución n.º 201-0907 de 20 de febrero de 2018, por haber prescrito toda acción contra las declaraciones de ITBMS correspondiente a los períodos de diciembre de 2008 a enero de 2010, manteniéndose el crédito fiscal acumulado durante estos períodos.

- **Admisión y traslado**

Luego de verificadas las formalidades y requisitos legales correspondientes para concurrir a esta segunda instancia, este Tribunal, mediante Resolución TAT-ADM-112 de 12 de septiembre de 2023, admitió en efecto suspensivo el Recurso de Apelación presentado por la licenciada -----, actuando en calidad de apoderada especial del contribuyente ----- (sobreviviente de la fusión con -----, con RUC. -----), hoy -----, contra la **Resolución n.º 201-0907 de 20 de febrero de 2018**, y su acto confirmatorio, **Resolución n.º 201-2961 de 26 de abril de 2022** (fs. 84-87 expediente TAT).

Dicha resolución a su vez ordenó el traslado al director general de Ingresos por el término de cinco (5) días hábiles, a fin de que formalizara por medio de apoderado especial escrito de oposición o réplica al Recurso de Apelación en defensa de la Administración Tributaria.

- **Oposición de la Dirección General de Ingresos**

La Administración Tributaria dentro del término de traslado, presentó escrito de oposición contra el recurso de alzada (fs. 91-97 expediente TAT), que fue sustentado medularmente con base en los hechos que resumimos a continuación:

- ✓ Que, por la naturaleza del crédito fiscal, debe contabilizarse como un activo adquirido o como un gasto de organización para ser llevado como un gasto deducible al momento en que se contabiliza la amortización.
- ✓ Sostienen además frente a lo planteado por el contribuyente que, con base al artículo 32 del Decreto Ejecutivo 84 de 2005, el importe del crédito fiscal no puede ser deducido como tal, por no estar afectado directa ni indirectamente a operaciones gravadas, como tampoco a operaciones de exportación o asimiladas.
- ✓ Se mantienen en que con base al artículo 17 del Decreto de Gabinete 109 de 1970, la DGI está facultada para en la vía administrativa reconocer, recaudar, cobrar, investigar, fiscalizar los tributos y aplicar sanciones, por ende, no opera la prescripción en cuanto a la revisión de los libros contables del contribuyente dentro de los períodos comprendidos desde diciembre de 2008 hasta enero de 2010 en el ITBMS.
- ✓ Que no existe la figura de la prescripción, ya que, si bien el término de la prescripción para el alcance es de 5 años en el ITBMS, este concepto no es aplicable, toda vez que, la resolución no hace referencia a un alcance, solamente se le indica al contribuyente que el crédito acumulado no constituye un crédito a su favor, sino un activo que podrá deducir y amortizar cuando inicie operaciones y genere ingresos, por lo cual se procedió a anular el mismo.
- ✓ Frente a que la DGI debió advertir en su momento esta situación, de que la suma objetada no constituía un crédito fiscal sino un activo amortizable, advierten que el contribuyente, a través de sus contadores debió registrar en sus libros contables esta suma como activo, la DGI de forma pasiva no podía advertir este hecho sino mediante una resolución motivada como se hizo.

- **Pruebas y alegatos**

Mediante Resolución n.º TAT-PR-087 de 13 de octubre de 2023, esta magistratura se pronunció en cuanto a las pruebas presentadas tanto en primera instancia como en la segunda, y se concedió término a las partes para que presentaran sus alegatos finales dado que no había pruebas que practicar, tampoco audiencia que celebrar; no obstante, el contribuyente ni la Dirección General de Ingresos hicieron uso de esta etapa procesal (fs. 98-107 del expediente TAT).

IV. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

Antes de entrar a ver las consideraciones de este Tribunal, es prudente dejar sentado el uso de las normas aplicables a la presente causa, razón por la cual, toca remitirnos al artículo 1194 del Código Fiscal y el artículo 164 de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, los cuales disponen que ante los vacíos del procedimiento fiscal ordinario se aplicarán las normas del proceso administrativo general dispuestas en la Ley 38 de 31 de julio de 2000. De igual modo, el artículo 202 ibidem establece que, los vacíos del procedimiento administrativo general se suplirán con las normas de procedimiento administrativo que regulen materias semejantes y, en su defecto, por las normas del Libro Segundo del Código Judicial, en cuanto sean compatibles con la naturaleza de los procedimientos administrativos.

Habiendo resumido las actuaciones que constan en el presente expediente, a este Tribunal en Pleno le corresponde resolver la presente controversia, que tal como hemos detallado de forma previa, tiene su génesis en lo dispuesto mediante el acto originario, la **Resolución n.º 201-0907 de 20 de febrero de 2018**, y su acto confirmatorio, la **Resolución n.º 201-2961 de 26 de abril de 2022**, ambas proferidas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

Las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, resolvieron informarle al contribuyente -----, con RUC. ----- (hoy -----), la anulación del saldo del crédito fiscal acumulado a favor del contribuyente desde **diciembre de 2008 hasta enero de 2010**, por la suma de **CIENTO VEINTIDÓS MIL SETECIENTOS TREINTA Y SEIS BALBOAS CON 66/100 (B/.122,736.66)**.

De acuerdo con el contenido del expediente que contiene los antecedentes, se puede observar que el contribuyente -----, hoy -----, fue elegido para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante Carta de Presentación n.º ----- de 14 de diciembre de 2016, lo cual comprendía una Auditoría Integral para los años 2014, 2015 y 2016, incluyéndose la revisión del ITBMS de los períodos 2012 hasta la fecha (sic).

Como resultado de las verificaciones realizadas por la entidad fiscalizadora, se determinó un aumento en la renta gravable declarada del contribuyente para los años 2013, 2014 y 2015, generándose los alcances en el Impuesto Sobre la Renta e Impuesto de Aviso de Operación. De igual modo, se preparó resolución para hacer efectivo el cobro del ITBMS de los meses de noviembre y diciembre de 2013, los años 2014, 2015, 2016 y enero de 2017, como bien se detalló en el Informe de Auditoría (fs. 12 del expediente DGI).

En el mismo informe de auditoría (fs.11 del expediente de la DGI) no se determinaron diferencias en la presentación de las declaraciones juradas de los períodos 2016 y 2017 en cuanto a los ingresos gravados y compras locales e importaciones gravadas, dado que se confeccionó la resolución para la eliminación o anulación del crédito fiscal del contribuyente en el ITBMS desde diciembre de **2008 hasta enero de 2010**; siendo esta la resolución objeto del recurso vertical en el presente negocio sub judice.

De conformidad con lo anterior, el contribuyente alegó con la presentación del recurso de reconsideración, que existe prescripción desde el momento en que se realizó la fiscalización por parte de la Dirección General de Ingresos a los períodos comprendidos entre diciembre de 2008 a enero de 2010, considerando además que resulta incomprensible la revisión e investigación de los libros y documentos de contabilidad por parte de la Administración Tributaria, lo cual derivó en la improcedencia del crédito fiscal, que corresponden al período pre-operativo entre diciembre de 2008 a enero de 2010, en concepto de ITBMS, pero a pesar de esto, también reconoce que dichos montos no debieron tomarse en cuenta como un crédito fiscal para efectos del ITBMS, sino contabilizarse como parte de los activos adquiridos en esas fechas por registrarlos como gastos de organización para poder llevarlos a un gasto deducible, a través de la amortización del mismo.

En cuanto al recurso de apelación, el contribuyente reafirma que los períodos de diciembre de 2008 a enero de 2010, ya estaban prescritos al momento de iniciarse el proceso de fiscalización. No obstante, la posición de la Administración Tributaria, es que sus acciones no se encuentran prescritas, porque no están dirigidas a cobrar el ITBMS, sino solamente a informar al contribuyente sobre la anulación de su crédito fiscal acumulado desde diciembre 2008 hasta enero 2010, por la suma de B/.122,736.66.

Luego de confrontar los argumentos del Fisco y del contribuyente, podemos observar que las posiciones encontradas se centran en gran parte respecto de las alegaciones sobre la Prescripción del ITBMS, situación que nos obliga a examinar en primer lugar si se materializa o no esta causal extintiva de la obligación tributaria.

En este punto, se hace necesario referirnos a algunas situaciones conceptuales en torno a la figura de la Prescripción, por lo tanto, nos auxiliamos de la definición ofrecida por la licenciada -----, en su Diccionario Jurídico, página 652 que señala:

“Prescripción: Medio de adquirir un derecho o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo” (El resaltado es del Tribunal).

También, en el Diccionario Jurídico del autor Fernando Iriarte Martínez, fundamentado en las obras de -----y ----- Compilación y Actualización, año 2009, en su página 157, se brinda la siguiente definición:

“Prescripción de las obligaciones: Inexigibilidad de éstas por haber transcurrido determinado lapso y no haberse pedido su cumplimiento o no haberlas cumplido el deudor, frente a la ignorancia o pasividad del acreedor” (El resaltado es del Tribunal).

Por otra parte, referente al concepto de obligación tributaria, no es más que la relación entre el fisco y el contribuyente que lleva a cabo el hecho generador del tributo, en ese sentido, el profesor Edison Gnazzo, en su obra, Principios Fundamentales de Finanzas Públicas, página 57, lo definió de la siguiente manera:

“... se puede definir a la misma como una relación de derecho público por la cual y como consecuencia de la producción del hecho generador, un sujeto activo denominado Estado exige de un sujeto pasivo la extinción de la misma, la que se realiza normalmente mediante el pago de una suma de dinero...”

Si observamos minuciosamente el alcance de la definición sobre la figura de la Prescripción, notamos que no se limita a impedir la exigibilidad del cobro del tributo, sino a su extinción, ya sea como medio para adquirir un derecho o para liberarse de una obligación por el mero lapso del tiempo transcurrido determinado por la Ley, por lo cual es importante entender ahora cuál es el alcance del derecho a la defensa que tiene el contribuyente si la Dirección General de Ingresos, pretende anularle el saldo de un crédito fiscal luego de transcurrido el lapso de tiempo determinado por la Ley para pedir el cumplimiento de la obligación tributaria o sencillamente por no haberlas cumplido el contribuyente, frente a la pasividad del Fisco.

En este orden de ideas, el derecho de defensa como una garantía procesal se encuentra íntimamente ligado con la noción del debido proceso, tanto en nuestro derecho positivo como en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en el artículo 8, así como en la Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, para lo cual precisaremos algunas nociones básicas que se contemplan como constitutivas de ese derecho de defensa del cual goza el contribuyente en determinado proceso fiscal.

De acuerdo con Loayza Tamayo, C., en la lectura del Debido Proceso en la Jurisprudencia de la Corte Interamericana, el derecho de defensa procesal, consiste en *“...el derecho de toda persona a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley en la sustanciación de cualquier acusación penal en su contra o para la determinación de sus derechos de carácter civil, laboral, fiscal u otro cualquiera”*. En este derecho a la defensa se encuentra identificando el debido proceso con el contenido del artículo 32 de la Constitución Política, así como el artículo 8 de la Convención Americana, el que debe ser interpretado de manera amplia. Es decir, su interpretación debe apoyarse tanto en el texto literal de la norma como en su espíritu, y sin exclusión de otros derechos y garantías inherentes al ser humano o que se deriven de la forma democrática representativa de

gobierno. Para la Corte Interamericana de Derechos Humanos, el debido proceso, abarca las “*condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquéllos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración...*”; a efectos de “*que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos*”; constituyendo un límite infranqueable a la discrecionalidad del poder público, en cualquier materia.

De lo ya expuesto se denota indudablemente un nexo entre el debido proceso y el respeto del derecho de defensa, en cualquier tipo de procedimiento y su interpretación en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, de la cual vale la pena destacar el Caso Lori Berenson Mejía Vs. Perú. Demanda de Interpretación de la Sentencia de Fondo y Reparaciones y Costas. Sentencia de 23 de junio de 2005, en la que se deja sentado que inicialmente debe apuntarse a que dicha conexión inmediatamente remita a la consideración de las garantías judiciales expresadas en el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, agregando que lo anterior resulta necesario pues no podría concebirse debido proceso sin el cumplimiento de las mismas y consecuentemente tampoco respeto al derecho de defensa. Ya ha señalado la Corte Interamericana de Derechos Humanos, que al referirse a las garantías judiciales o procesales consagradas en el artículo 8 de la Convención, esta Corte Interamericana de Derechos Humanos ha manifestado que en el proceso se deben observar todas las formalidades que “*sirvan para proteger, asegurar o hacer valer la titularidad o el ejercicio de un derecho*”, es decir, las “*condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquéllos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración*”.

En este sentido, es relevante destacar que en atención a lo dispuesto en el artículo 474 del Código Judicial, la intención del contribuyente -----
---, es clara al respecto de la figura de la prescripción alegada en su recurso de reconsideración como en el de apelación, razón por la cual, resulta importante entender que estos medios de impugnación le sirven al recurrente como defensa para aducir o hacerse valer de alegaciones relativas a la prescripción del tributo, tal como lo permite de manera supletoria el artículo 688, en concordancia con el artículo 693 del Código Judicial, situación que nos obliga a manifestar que si bien el acto originario no hace referencia a un alcance, sino a informar que se procede a anular el saldo del crédito fiscal acumulado a favor del contribuyente desde diciembre de 2008 hasta enero de 2010, su finalidad debe estar acorde con el ordenamiento jurídico y no encubrir otros propósitos públicos distintos, pues de anularle el crédito fiscal acumulado al contribuyente, se daría paso a un alcance encubierto para exigir el pago del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), por los referidos períodos fiscales, desencajando los elementos esenciales que deben conformar el acto administrativo originario consistente en la Resolución n.º 201-0907 de 20 de febrero de 2018, tal como lo

establece el artículo 201 numeral 1 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, que regula el Procedimiento Administrativo General, el cual pasamos a citar para mejor apreciación.

“Acto administrativo. Declaración emitida o acuerdo de voluntad celebrado, conforme a derecho, por una autoridad u organismo público en ejercicio de una función administrativa del Estado, para crear, modificar, transmitir o extinguir una relación jurídica que en algún aspecto queda regida por el Derecho Administrativo. Todo acto administrativo deberá formarse respetando sus elementos esenciales: competencia, salvo que ésta sea delegable o proceda la sustitución; objeto, el cual debe ser lícito y físicamente posible; finalidad, que debe estar acorde con el ordenamiento jurídico y no encubrir otros propósitos públicos y privados distintos, de la relación jurídica de que se trate; causa, relacionada con los hechos, antecedentes y el derecho aplicable; motivación, comprensiva del conjunto de factores de hecho y de derecho que fundamentan la decisión; procedimiento, que consiste en el cumplimiento de los trámites previstos por el ordenamiento jurídico y los que surjan implícitos para su emisión; y forma, debe plasmarse por escrito, salvo las excepciones de la ley, indicándose expresamente el lugar de expedición, fecha y autoridad que lo emite” (El resaltado es del Tribunal).

Así pues, en palabras sencillas debe entenderse que el derecho a la defensa es amplio y sin limitaciones más allá de las formas para hacer uso de los mecanismos que permitan hacer efectivos los derechos del contribuyente, con lo cual, en este sentido cualquier alegación tendiente a enervar la acción del Fisco se reviste de principios rectores del derecho procesal encaminados de acuerdo a lo que dispone nuestra propia Constitución Política en el artículo 215 numeral 2 y el artículo 469 del Código Judicial, es decir, al reconocimiento de los derechos sustanciales consignados en la Ley, en este caso en nuestra normativa fiscal, cuando el contribuyente alegó junto a los recursos ordinarios de reconsideración y apelación su derecho de librarse de una obligación tributaria por el mero transcurso del tiempo transcurrido, establecido en el artículo 1057-V Parágrafo 18 del Código Fiscal.

“Artículo 1057-V. Se establece un Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios que se realicen en la República de Panamá.

***Parágrafo 18.** El derecho de la Dirección General de Ingresos a cobrar este impuesto prescribe a los cinco (5) años contados a partir del primer día del mes siguiente en que el impuesto debió ser pagado. El término de prescripción se interrumpe por cualquier actuación escrita del funcionario competente encaminada a cobrar el impuesto”* (El resaltado es del Tribunal).

De esta forma, a fin de verificar si existe o no prescripción del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), realizaremos un examen por cada período fiscal con base en el inicio del término de prescripción, según el parágrafo 10 del artículo 1057- V del Código Fiscal, el cual establece el plazo para liquidar el ITBMS:

“Parágrafo 10. Para los efectos de la liquidación y pago de este impuesto, el contribuyente presentará dentro de los quince (15) días calendario siguientes **al vencimiento del mes anterior**, una declaración-liquidación de sus operaciones gravadas con este impuesto. A estos efectos, los formularios serán suministrados por la Dirección General de Ingresos, pero la falta de estos no exime al contribuyente de la presentación de su declaración-liquidación” (El resaltado es del Tribunal).

➤ **ITBMS**

Período fiscal	Fecha para pagar el impuesto	Fecha inicio del cómputo de prescripción	Fecha máxima para liberarse de la obligación	Fecha de notificación de la Resolución n.º 201-0907 de 20 de febrero de 2018	Exigencia de pago extemporánea o después de prescrita la obligación	Prescrito Sí/No
Dic- 2008	15 de enero de 2009	1 de febrero de 2009	1 de febrero de 2014	20 de marzo de 2018	4 años, 1 mes y 19 días	Sí
Ene-2009	15 de febrero de 2009	1 de marzo de 2009	1 de marzo de 2014		4 años y 19 días	Sí
Feb-2009	15 de marzo de 2009	1 de abril de 2009	1 de abril de 2014		3 años, 11 meses y 19 días	Sí
Mar-2009	15 de abril de 2009	1 de mayo de 2009	1 de mayo de 2014		3 años, 10 meses y 19 días	Sí
Abr-2009	15 de mayo de 2009	1 de junio de 2009	1 de junio de 2014		3 años, 9 meses y 19 días	Sí
May-2009	15 de junio de 2009	1 de julio de 2009	1 de julio de 2014		3 años, 8 meses y 19 días	Sí
Jun- 2009	15 de julio de 2009	1 de agosto de 2009	1 de agosto de 2014		3 años, 7 meses y 19 días	Sí
Jul-2009	15 de agosto de 2009	1 de septiembre de 2009	1 de septiembre de 2014		3 años, 6 meses y 19 días	Sí
Agos-2009	15 de septiembre de 2009	1 de octubre de 2009	1 de octubre de 2014		3 años, 5 meses y 19 días	Sí
Sep-2009	15 de octubre de 2009	1 de noviembre de 2009	1 de noviembre de 2014		3 años, 4 meses y 19 días	Sí
Oct-2009	15 de noviembre de 2009	1 de diciembre de 2009	1 de diciembre de 2014		3 años, 3 meses y 19 días	Sí
Nov-2009	15 de diciembre de 2009	1 de enero de 2010	1 de enero de 2015		3 años, 2 meses y 19 días	Sí
Dic-2009	15 de enero de 2010	1 de febrero de 2010	1 de febrero de 2015		3 años, 1 mes y 19 días	Sí
Ene-2010	15 de febrero de 2010	1 de marzo de 2010	1 de marzo de 2015		3 años y 19 días	Sí

