



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución n.º TAT-RF-010 del 29 de enero de 2018

EXPEDIENTE n.º 139-2015

VISTOS:

Mediante Resolución n.º TAT-ADM-034 del 22 de enero de 2016, el Tribunal Administrativo Tributario en Sala Unitaria, admitió el Recurso de Apelación interpuesto por la firma forense -----, actuando en calidad de apoderados legales del contribuyente -----, contra la Resolución n.º 201-5552 de 16 de mayo de 2013, emitida por la entonces Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, y su acto confirmatorio emitido a través de la Resolución n.º 201-10276 de 30 de junio de 2015, por la Dirección General de Ingresos (DGI) del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante la cual resolvió **NEGAR** por improcedente la devolución de la suma de **TRES MIL TRESCIENTOS TREINTA Y DOS BALBOAS CON CINCO CENTÉSIMOS (B/. 3,332.05)**, por crédito proveniente del Impuesto sobre la Renta de Ganancia de Capital sobre la Finca n.º ----- y **EXIGIR** el pago de la suma de **DOS MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y UN BALBOAS CON VEINTISIETE CENTÉSIMOS (B/. 2,491.27)**, en seguro social del año 2007.

HECHOS:

El 27 de junio de 2012, el contribuyente -----, a través de su apoderado legal, solicitó ante la Dirección General de Ingresos (DGI) del Ministerio de Economía y Finanzas, devolución del impuesto pagado en concepto de adelanto de Impuesto sobre la Renta, en la transacción de compra venta de la finca de propiedad horizontal número -----, código de ubicación ---- (véase foja 1 del expediente de antecedentes).

Según la solicitud, el señor ----- y su esposa, la señora -----, eran propietarios de la finca número ----, la cual fue vendida por el monto de B/. 250,000.00 y que al momento de la venta, el valor catastral registrado del bien ascendía a la suma de B/. 241,040.97, por lo cual se realizó pago en concepto de adelanto del impuesto sobre la ganancia por enajenación de bienes inmuebles por la suma de Tres Mil Setecientos Cincuenta Dólares (B/. 3,750.00) y que en el presente caso, el 3% de adelanto del Impuesto sobre la Renta es mayor al monto resultante de aplicar la tarifa del 10% sobre la ganancia obtenida en la enajenación, por lo que en virtud del acápite a del artículo 701 del Código Fiscal, su representado tiene derecho a solicitar la devolución de la sumas pagadas de más

en concepto de adelanto del impuesto sobre la renta, que ascienden al monto de B/. 3,332.05 (véase fojas 2 y 3 del expediente de antecedentes).

Como consecuencia de la solicitud, la Sección de Auditoría de Devolución de Impuestos, procedió a efectuar el informe técnico correspondiente, según consta en la Nota 207-B-2-01-48 del 30 de enero de 2012, en donde se pudo determinar lo siguiente:

“...El contribuyente -----, con Ruc. No. 8-473-238, solicita la devolución del pago en concepto de Impuesto Sobre la Renta Sobre la Ganancia de Bienes Inmuebles (3%), por la suma de B/. 3,332.05, pagado de más al Tesoro Nacional, por la venta de la finca No. -----, (Cuota parte).

El contribuyente pagó el impuesto del 3% en base al valor de enajenación de B/. 125,000.00 (Cuota parte), y declaró un valor Catastral actualizado de B/. 120,520.49, (Cuota parte)

La Ley 49 de 17 de septiembre de 2009, señala: “Cuando el tres por ciento (3%) de adelanto sea superior al monto resultante de aplicar la tarifa del Diez por Ciento (10%) sobre la ganancia obtenida de la enajenación, al excedente a opción del contribuyente podrá ser devuelto en efectivo ó como un crédito fiscal para el pago de los tributos”

Para el cálculo de la ganancia obtenida en la enajenación, el Artículo 93-A del Decreto No 170 de octubre de 1993, señala: “El costo básico es el valor catastral ó su valor en libros, cualquiera de ellos sea inferior”.

La Escritura No. 3082 de marzo de 2006 mediante la cual se adquirió la propiedad, muestra un valor de compra de B/. 115,527.20, lo que ésta representa el valor inferior al valor Catastral.

*Por lo anterior, se considera **improcedente** la solicitud presentada, ya que el impuesto del 10% sobre la ganancia es superior al 3% pagado sobre el valor de enajenación, según el siguiente detalle:*

No. Recibo: 975262

Fecha de pago: 09-02-2012

VALOR ENAJENACIÓN	VALOR CATASTRAL	GASTO ENAJEN.	GANANCIA	IS/R 10%	IS PAGADO 3%	DIFERENCIA A DEVOLVER
B/. 125,000.00	B/. 57,763.60	300.00	66,936.40	6,693.64	3,750.00	0.00

... ” (Véase fojas 58 a 62 del expediente de antecedentes).

RESOLUCIÓN ORIGINARIA

En virtud de lo antes señalado, la entonces Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, mediante Resolución n.º 201-5552 de 16 de mayo de 2013, resolvió **negar** por improcedente, la devolución de la suma de **Tres Mil Trescientos Treinta y Dos Balboas con Cinco Centésimos (B/. 3,332.05)**, por crédito proveniente del Impuesto sobre la Renta de Ganancia de Capital sobre la Finca n.º 69048-8720, y a su vez, dispuso **exigir** la suma de

Dos Mil Cuatrocientos Noventa y un Balboas con Veintisiete Centésimos (B/. 2,491.27), en seguro social del año 2007.

Dentro de los motivos que expuso la Administración Tributaria, se refirieron al análisis técnico de la Sección de Auditoría de Devolución del Departamento de Fiscalización y en cuanto a la exigencia de la suma en concepto de seguro social adeudado, señalaron que a la fecha existe morosidad en seguro social en la sección de cuenta corriente, que adeuda el señor -----, por lo que conforme al artículo 1073-A del Código Fiscal, el cual faculta a la Dirección General de Ingresos a decretar de oficio la compensación de los créditos líquidos y exigibles a favor del Tesoro Nacional, así como los intereses que corresponden, se exige el pago del mismo (véase fojas 66 y 67 del expediente de antecedentes).

DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN

Notificada la Resolución n.º 201-5552 de 16 de mayo de 2013, el contribuyente a efectos de obtener la revocatoria del acto administrativo, activó la vía gubernativa, presentando el día 26 de junio de 2013, en tiempo oportuno a través de su apoderados especiales, la firma -----, el escrito de sustentación del Recurso de Reconsideración, el cual se contrapone al acto administrativo señalando los siguientes argumentos:

- Indica que su representado durante el año 2011 (año anterior a la declaración) y en el año 2012 (año de la declaración), no tenía transacción de venta o enajenación de bienes inmuebles, por lo que estaba debajo del mínimo que establece el artículo 94-A del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, para ser considerado giro ordinario.
- Que mediante boleta de pago n.º 975262 del 9 de febrero de 2012, se canceló la suma de B/.3,750.00 en concepto de adelanto al impuesto sobre la renta, equivalente a la cuota parte (50%) que le correspondía pagar del 3% de la venta total de finca, el cual de acuerdo a la Escritura Pública n.º 4,663 de 9 de marzo de 2012, ascendió a la suma de B/. 250,000.00.
- En cuanto a la declaración jurada del valor estimado del inmueble, señala que mediante resolución n.º 2011-1348 de 27 de diciembre de 2011, la Autoridad Nacional de Administración de Tierras (ANATI), acogió la solicitud presentada por los señores ----- y ----- de Declaración Jurada de Valor Estimado de la finca n.º ----- y que partir de la ejecutoria de dicha resolución, la cual tuvo lugar el 30 de diciembre de 2011, el nuevo valor catastral de la finca pasó a ser la suma de B/. 241,040.97, lo cual se puede corroborar con la copia de dicha resolución.
- Que el referido valor catastral era el vigente a la fecha en que se efectuó la transacción de compraventa (marzo 2012), y que por mandato legal y por mandato de la propia resolución n.º 2011-1348, el nuevo valor catastral, pasó a ser el costo básico del bien, a partir de la ejecutoria de dicha resolución, es decir, a partir del 30 de diciembre de 2011.

- Cita el acápite “a” del artículo 701 del Código Fiscal y señala que aplicando los preceptos legales de dicho artículo y considerando que su representado es dueño del 50% de la propiedad, le correspondía pagar el 50% total del impuesto que genera la transacción, por lo que según lo preceptuado en la norma, el impuesto corresponde al 10% de la renta gravable, de la siguiente manera:
 - Valor real de la enajenación B/. 125,000.00
 - Costo Básico del Bien B/. 120, 520.49
 - Gastos necesario para la transacción B/. 300.00
 - Renta Gravable B/.4,179.51
 - Impuesto a pagar (10% de Renta Neta) B/. 417.95
- Por consiguiente, indica que el impuesto pagado por adelantado fue de B/. 3,750.00, por lo que hay un exceso en el pago de impuesto sobre la renta, el cual genera un crédito fiscal de B/. 3,332.05, que por mandato legal, el tesoro nacional tiene la obligación de reembolsar al contribuyente.
- Manifiesta que la resolución impugnada, fundamenta su rechazo sobre la base del concepto aplicado de costo básico, para lo cual el Informe Técnico bajo la nota 207-B-2-01-40 cita el artículo 93-A del Decreto Ejecutivo del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, indicando que el costo básico es igual al valor catastral o su valor en libros, cualquiera que sea inferior y que dicho informe en referencia cita la Ley 49 de 17 de septiembre de 2009, la cual fue derogada con el artículo 701 del Código Fiscal por lo que la referencia es errada.
- Que de acuerdo a la resolución, el valor en libros del bien, equivale al valor con el que el mismo fue adquirido en el año 2006 por su representado, es decir a la suma de B/. 115,527.20 (cuota parte B/. 57,763.60), sin embargo, el informe técnico no sustenta bajo qué criterio asume el valor en libros de la propiedad o necesariamente tenga que ser el valor por el cual la propiedad fue adquirida.
- Indica que el artículo 701 del Código Fiscal restablece un principio general y una excepción a la regla, en donde efectivamente indica un concepto general de lo que para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta en la enajenación de bienes inmuebles, debe entenderse por costo básico, concepto fundamental para poder calcular la renta gravable, sin embargo, la norma al señalar la expresión “no obstante” establece una regla especial y la excepción a la regla general es que el costo básico del bien en lugar del valor catastral o el valor en libros (el que sea inferior) pasa a ser el nuevo valor catastral a partir del momento en que la ANATI lo aprueba y la resolución este ejecutoriada.
- Que para este caso, su representado cumpliendo con lo preceptuado en el artículo 766-A y en tiempo oportuno (antes del 31 de diciembre de 2011), presentó una declaración con el nuevo valor catastral y la misma fue acogida por la ANATI en donde se estableció como nuevo valor la suma de B/. 241,040.97, por lo que al momento en que se dio la transacción de compraventa y que había que calcular el

impuesto sobre la renta, el único costo básico del bien aplicable era el aprobado por ANATI.

En ese sentido, a fojas 80 a 91 del expediente de antecedentes, el recurrente solicita a la entonces Autoridad Nacional de Ingresos Públicos que reconsidere la decisión y que proceda a autorizar la devolución de la suma de TRES MIL TRESCIENTOS TREINTA Y DOS BALBOAS CON CINCO CENTÉSIMOS (B/. 3,332.05).

DE LA RESOLUCIÓN QUE RESUELVE EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN

Al resolver el Recurso de Reconsideración, mediante la Resolución n.º 201-10276 de 30 de junio de 2015, visible a fojas 101 a 103 del expediente de antecedentes, la Administración Tributaria, mantuvo en todas sus partes la Resolución n.º 201-5552 de 16 de mayo de 2013, agotándose con ello la primera instancia.

Entre los fundamentos que motivaron esta resolución, la Administración Tributaria, señaló la aplicación del artículo 701 del Código Fiscal e hizo énfasis en que de acuerdo a dicho artículo, la cuota parte pagada del tres por ciento (3%), en concepto de ganancia de capital por enajenación de bien inmueble, correspondiente a la suma de Tres Mil Setecientos Cincuenta Balboas con 00/100 (B/. 3,750.00), y que dicho pago no resulta mayor al diez por ciento (10%), sobre la ganancia (véase foja 102 del expediente de antecedentes).

Por otro lado, concluyen que con relación a las declaraciones de valor estimado, el artículo 701 de acuerdo a la Ley 49 del 2009, establece que bajo ningún concepto el valor catastral establecido en la finca -----, mediante declaración jurada de valor estimado correspondiente a la suma de Doscientos Cuarenta y Un Mil Cuarenta Balboas con 97/100 (B/. 241,040.97), podía ser tomado como el costo básico del bien inmueble, ya que no había transcurrido un año luego de la aceptación de dicho valor por la autoridad competente, de acuerdo con la resolución n.º 2011-1348 de 27 de diciembre de 2011, al efectuar el pago del tres por ciento (3%), el cual se realizó en el mes de febrero de 2012 (Véase foja 103 del expediente de antecedentes).

DEL RECURSO DE APELACIÓN

Una vez notificada la resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración, la firma de abogados -----, en calidad de apoderados especiales, presenta en tiempo oportuno Recurso de Apelación, en donde básicamente reiteran algunos argumentos vertidos en el Recurso de Reconsideración, sobre el nuevo valor catastral de la finca por la suma de B/. 241,040.97 y sobre la errada aplicación de la versión del artículo 701 del Código Fiscal por parte de la Administración Tributaria.

En ese sentido, concluye que la Dirección General de Ingresos, debió revisar el cálculo del pago del impuesto y considerar como costo básico, el nuevo valor catastral de la propiedad, que dejaría en evidencia el pago en exceso que realizó su representado y solicita que se proceda a revocar la Resolución n.º 201-5552 de 16 de mayo de 2013.

ACTUACIONES EN SEGUNDA INSTANCIA

Admisión y Traslado

Una vez admitido el Recurso de Apelación, mediante Resolución n.º TAT-ADM-034 de 22 de enero de 2016, se dio traslado del presente recurso a la Administración Tributaria, la cual en tiempo oportuno presentó escrito de oposición, mediante el abogado -----, quien en representación de la Dirección General de Ingresos, se opuso al Recurso de Apelación, reiterando algunos de los motivos de la Resolución n.º 201-10276 de 30 de junio de 2015, señalando que la normativa establece que el nuevo valor como costo básico, puede tornarse después de haber cumplido un (1) año de la aceptación de ese valor por la Dirección de Catastro y Bienes Patrimoniales (véase fojas 24 a 27 del expediente de segunda instancia).

Pruebas y Alegatos Finales

Mediante Resolución n.º TAT-ALF-082 del 6 de diciembre de 2016, en vista de que ninguna de las partes presentó o solicitó pruebas que practicar, se dispuso a las partes el término de cinco días hábiles para que presentaran sus alegaciones por escrito, por lo que el apoderado legal del contribuyente presentó en tiempo oportuno su escrito de alegatos que se aprecia de fojas 40 a 49 del expediente de segunda instancia, en donde reitera los argumentos planteados en el escrito de apelación. Cabe resaltar que la Administración Tributaria, no presentó escrito de alegatos finales.

DEL CRITERIO DEL TRIBUNAL

Luego de revisar los argumentos planteados por el recurrente y la Administración Tributaria, del análisis del expediente en cuestión, el Tribunal considera que la controversia se centra en determinar si procede o no la devolución del Impuesto sobre la Renta producto del adelanto del tres por ciento (3%) sobre la ganancia en concepto de enajenación de un bien inmueble, así como la normativa aplicable en el tiempo y en el espacio en que suscitó la determinación del impuesto.

En el presente caso, la Administración Tributaria resolvió negar por improcedente la solicitud de devolución de un crédito proveniente del Impuesto sobre la Renta de Ganancia de Capital, producto de la enajenación de la finca número 69048-8720, propiedad del contribuyente ----- y de la señora -----, debido a que la

Dirección General de Ingresos determinó que el adelanto pagado del tres por ciento (3%), no resulta mayor al impuesto del diez por ciento (10%) aplicado sobre la ganancia.

Por su parte, el recurrente en síntesis alega que su representado pagó en concepto de adelanto del tres por ciento (3%) del Impuesto sobre la Renta por la enajenación de la finca número 69048, la suma de **Tres Mil Setecientos Cincuenta Balboas (B/. 3,750.00)**, cuando considera que según los preceptos legales debió pagar el Impuesto sobre la Renta al diez por ciento (10%) de la renta gravable, que resultaría un monto de **Cuatrocientos Diecisiete Balboas con 95/100 (B/. 417.95)** y en efecto solicita la devolución del excedente por la suma de **Tres Mil Trescientos Treinta Dos Balboas con 05/100 (B/. 3,332.05)**.

En ese orden de ideas, resulta necesario analizar la normativa aplicable al caso concreto, en materia del Impuesto sobre la Renta, específicamente a los casos de ganancia por enajenación de bienes inmuebles de contribuyentes que no están dentro del giro ordinario del negocio y se encuentra desarrollado en el artículo 701, literal “a” del Código Fiscal, conforme a la versión del artículo 2 de la Ley 33 del 30 de junio del 2010, vigente al momento de la enajenación del bien inmueble, que a continuación citamos:

“Artículo 701. Para los efectos del cómputo del Impuesto sobre la Renta en los casos que a continuación se mencionan se seguirán las siguientes reglas:

- a. En los casos de ganancia por enajenación de bienes inmuebles, la renta gravable será la diferencia entre el valor real de venta y la suma del costo básico del bien y de los gastos necesarios para efectuar la transacción.

...

Si la compraventa de bienes inmuebles no está dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, se calculará el Impuesto sobre la Renta a una tasa del diez por ciento (10%) sobre la renta gravable. El contribuyente tendrá la obligación de pagar una suma equivalente al tres por ciento (3%) del valor total de la enajenación o del valor catastral, cualquiera que sea mayor, en concepto de adelanto al Impuesto sobre la Renta.

El contribuyente podrá optar por considerar el tres por ciento (3%) del valor total de la enajenación como el Impuesto sobre la Renta definitivo a pagar en concepto de ganancia.

Cuando el tres por ciento (3%) de adelanto del Impuesto sea superior al monto resultante de aplicar la tarifa del diez por ciento (10%) sobre la ganancia obtenida en la enajenación, el contribuyente podrá presentar una declaración jurada acreditando el pago efectuado. El excedente, a opción del contribuyente, podrá ser devuelto en efectivo o como un crédito fiscal para el pago de tributos administrados por la Dirección General de Ingresos. Este crédito fiscal podrá ser cedido a otros contribuyentes.

...

Queda entendido que para la enajenación de un bien inmueble, a partir de la promulgación de esta Ley, el costo básico del bien será su valor catastral en la precitada fecha o su valor en libros, cualquiera de ellos sea inferior.

No obstante, hasta el día 30 de junio de 2010, el contribuyente podrá optar por presentar una declaración jurada de nuevo valor catastral, según lo previsto en el artículo 766-A de este Código y, en consecuencia, el nuevo valor catastral se tomará como costo básico a partir de su fecha de aceptación por la Dirección de Catastro y Bienes Patrimoniales del Ministerio de Economía y Finanzas.

En el caso de que el nuevo valor catastral se fije producto de avalúos ordenados por la Dirección de Catastro y Bienes Patrimoniales, dicho valor se podrá tomar como costo básico a partir de su fecha de aceptación por la Dirección de Catastro y Bienes Patrimoniales del Ministerio de Economía y Finanzas.

Los contribuyentes que presenten declaraciones juradas del valor estimado de inmuebles con posterioridad al 30 de junio de 2010, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 766-A de este Código, podrán utilizar este nuevo valor como costo básico, luego de haberse cumplido un (1) año de la aceptación de ese valor por la Dirección de Catastro y Bienes Patrimoniales del Ministerio de Economía y Finanzas.

... ” (Lo resaltado de la norma es aplicable al caso y del Tribunal)

Por otra parte, el artículo 1 de la Ley 31 del 5 de abril de 2011, modificó los últimos párrafos del literal a del artículo 701 del Código Fiscal antes citado, quedando de esta manera:

“No obstante, hasta el día 31 de diciembre de 2011, el contribuyente podrá optar por presentar una declaración jurada de nuevo valor catastral, según lo previsto en el artículo 766-A de este Código y, en consecuencia, el nuevo valor catastral se tomará como costo básico a partir de su fecha de aceptación por el Ministerio de Economía y Finanzas o la Autoridad Nacional de Administración de Tierras.

En el caso de que el nuevo valor catastral se fije producto de avalúos ordenados por el Ministerio de Economía y Finanzas o la Autoridad Nacional de Administración de Tierras, dicho valor se podrá tomar como costo básico a partir de su fecha de aceptación por el Ministerio de Economía y Finanzas o la Autoridad Nacional de Administración de Tierras.

Los contribuyentes que presenten declaraciones juradas del valor estimado de inmuebles con posterioridad al 31 de diciembre de 2011, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 766-A de este Código, podrán utilizar este nuevo valor como costo básico, luego de haberse cumplido un año de la aceptación de ese valor por el Ministerio de Economía y Finanzas o la Autoridad Nacional de Administración de Tierras.

El Órgano Ejecutivo reglamentará esta materia.” (Lo resaltado es del Tribunal)

De las normas antes citadas podemos desprender las siguientes conclusiones:

- Que el Impuesto sobre la Renta en la compraventa de bienes inmuebles que no estén dentro del giro ordinario del negocio, se calcula a una tasa del diez por ciento (10%) sobre la renta gravable, sin embargo, el contribuyente tiene la obligación de pagar una suma del tres por ciento (3%) del valor total de la enajenación o el valor catastral en concepto de adelanto del Impuesto sobre la Renta y si dicho adelanto resulta mayor a la tasa del 10%, puede optar en acreditarlo o solicitar la devolución.
- Que se entiende por renta gravable en una enajenación de bien inmueble, la diferencia entre el valor real de venta y la suma del costo básico del bien y de los gastos necesarios para efectuar la transacción.
- Que el costo básico del bien es el valor catastral a la fecha o su valor en libros, sin embargo, se realiza una excepción a las personas que actualicen el nuevo valor catastral del bien antes del 30 de diciembre de 2010 (según Ley 33 del 2010), en donde pueden optar en tomar ese nuevo valor como costo básico del bien a partir de la fecha de aceptación por el Ministerio de Economía y Finanzas o la Autoridad Nacional de Administración de Tierras.
- Que la Ley 31 del 2011, modifica la fecha para optar presentar la declaración jurada del nuevo valor catastral hasta el 31 de diciembre de 2011 y realiza la misma excepción a las personas que actualicen el nuevo valor catastral del bien antes del 31 de diciembre de 2011, en donde pueden optar en tomar ese nuevo valor como costo básico del bien a partir de la fecha de aceptación por el Ministerio de Economía y Finanzas o la Autoridad Nacional de Administración de Tierras.

En ese sentido, centrándonos en los motivos por el cual la Administración Tributaria negó por improcedente la solicitud de devolución del Impuesto sobre la Renta adelantado en concepto de enajenación de la finca número 69048, observamos que para el cálculo de la ganancia obtenida por la enajenación, consideraron como costo básico el valor de compra registrado en la Escritura n.º 3082 de marzo de 2006 (véase fojas 59 y 60 del expediente de antecedentes), mediante la cual se le vendió la propiedad al señor -----, que ascendió al monto de B/. 115,527.20, ya que dicha suma es inferior al valor catastral, por lo que al realizar el cálculo del impuesto total de la ganancia (10%), resultó ser superior al 3% del adelanto pagado por el contribuyente y en efecto no resultó diferencia alguna a devolver. Cabe resaltar que debido a que la finca es propiedad del señor ----- y de la señora -----, el cálculo del 10% del Impuesto sobre la Renta por la enajenación del bien inmueble, fue realizado conforme a la cuota parte del contribuyente de la siguiente manera:

VALOR ENAJENACIÓN	VALOR CATASTRAL	GASTO ENAJEN.	GANANCIA	ISR 10%	ISR PAGADO 3%	DIFERENCIA A DEVOLVER
B/. 125,000.00	B/. 57,763.60	300.00	66,936.40	6,693.64	3,750.00	0.00

(Fuente foja 66 del expediente de antecedentes).

Ahora bien, no podemos perder de vista que al momento de realizarse la enajenación del inmueble, la cual según escritura de compraventa en donde el señor-----vende la finca de su propiedad número -----, data su inscripción desde el 15 de marzo de 2012, por lo que sería aplicable la modificación realizada a los últimos párrafos del literal “a” del artículo 701 del Código Fiscal, conforme al artículo 1 de la Ley 31 del 5 de abril de 2011, la cual empezó a regir al día siguiente de su promulgación y en donde establece la opción de utilizar el nuevo valor catastral registrado, como costo básico del bien a partir de la fecha de aceptación del Ministerio de Economía y Finanzas o la Autoridad Nacional de Administración de Tierras, siempre y cuando los contribuyentes que actualicen el valor catastral antes del 31 de diciembre del 2011.

En ese sentido, observamos a fojas 54 a 56 del expediente de antecedentes, la Resolución n.º 2011-1348 de 27 de diciembre de 2011, emitida por la Dirección Nacional de Información Catastral y Avalúos de la Autoridad Nacional de Administración de Tierras (ANATI), en donde se acogió la solicitud presentada el día 27 de septiembre de 2011, por los señores ----- y la señora ----- y se fijó el valor catastral de la finca número 69048, a la suma de **DOSCIENTOS CUARENTA Y UN MIL CUARENTA BALBOAS CON NOVENTA Y SIETE CENTÉSIMOS (B/. 241,040.97)**.

Siendo así, el contribuyente presentó la declaración jurada del valor estimado del inmueble el 27 de septiembre del 2011, la cual fue aprobada por la autoridad respectiva antes del 31 de diciembre del 2011, por lo que siguiendo la versión del artículo 1 de la Ley 31 del 2011, que modificó el literal “a” del artículo 701 del Código Fiscal, el cual establece que hasta el día 31 de diciembre de 2011, el contribuyente podrá optar por el nuevo valor catastral como costo básico, a partir de su fecha de aceptación por el Ministerio de Economía y Finanzas o la Autoridad Nacional de Administración de Tierras, es claro que el señor Juan Octavio Silvera Arosemena, tenía derecho a optar el nuevo valor catastral de la finca, como costo básico del bien.

En ese sentido, no podemos comprender el motivo por el cual la Administración Tributaria utilizó dentro de las resoluciones de primera instancia, la versión de la Ley 49 del 2009, en donde establecía una fecha diferente (30 de diciembre de 2010), para tomar el nuevo valor catastral se tomará como costo básico, a la versión de la Ley aplicable al contribuyente, que es la Ley 31 del 2011, debido a que se ha demostrado que la fecha de la compraventa del bien inmueble data desde marzo de 2012, por lo que no sería aplicable una norma que ha sufrido modificaciones.

En ese misma línea, discrepamos con la Administración Tributaria al señalar que bajo ningún concepto podía tomarse el valor catastral de la finca toda vez que no había transcurrido un año luego de la resolución en donde se aprueba, ya que evidentemente se está utilizando una norma la cual ya se encontraba modificada al momento de la enajenación del bien inmueble.

Por todo lo anteriormente expuesto y en vista de que la norma establece la opción a los contribuyentes a que se solicite ser devuelto en efectivo o como un crédito fiscal para el pago de tributos, cuando el tres por ciento (3%) de adelanto del impuesto sea superior al monto resultante de aplicar la tarifa del diez por ciento (10%) sobre la ganancia obtenida en la enajenación y que el contribuyente alegó en la solicitud de devolución del excedente del adelanto, corresponde realizar el cálculo del Impuesto sobre la Renta aplicando el diez por ciento (10%) a la renta gravable producto de la enajenación de la finca propiedad del señor -----, tomando en consideración el nuevo valor catastral de la finca, aceptado como costo básico :

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA SEGÚN TAT

VALOR ENAJENACIÓN (-- -----)	COSTO BÁSICO (Nuevo Valor Catastral) Cuota parte	GASTO ENAJEN.	GANANCIA	ISR 10%	ISR 3% PAGADO	DIFERENCIA A DEVOLVER
B/. 125,000.00	B/. 120,520.49	B/. 300.00	B/. 4,179.52	B/. 417.95	B/. 3,750.00	B/. 3,332.05

(véase foja 12, 55 y 66 del expediente de antecedentes)

En síntesis, consideramos que la Administración Tributaria debió aceptar la devolución del impuesto solicitada por el contribuyente, ya que es evidente que al utilizar las normas vigentes al caso, el contribuyente tenía derecho a optar por el nuevo valor catastral como costo básico del bien, y en efecto al realizarse la determinación del Impuesto sobre la Renta por la enajenación del bien inmueble, el mismo resulta menor al adelanto del pago del tres por ciento (3%), realizado por el contribuyente, por lo que corresponde devolver dicho excedente pagado en adelanto.

Ahora bien, mediante la Resolución n.º 201-5552 de 16 de mayo de 2016, se dispuso exigir el pago de la suma **DOS MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y UN BALBOAS CON VEINTISIETE CENTÉSIMOS (B/. 2,491.27)**, en seguro social del año 2007, sin embargo, si bien se ha determinado el derecho a la devolución del excedente del Impuesto sobre la Renta pagado en concepto de adelanto por el contribuyente, no se ha presentado prueba o argumento alguno para desestimar la exigencia en concepto de seguro social del periodo 2007, por lo que este tribunal no puede considerar desestimar dicho cargo.

Conforme lo anterior, es importante señalar que la Administración Tributaria actúa solamente como agente recaudador de la Caja del Seguro Social, de acuerdo a los límites previstos en la Ley Orgánica de dicha institución, y con base a lo establecido en el último párrafo del artículo 722 del Código Fiscal, que indica:

“**Artículo 722:**

Sin perjuicio de los anterior, **la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas actuará como agente recaudador de la Caja de Seguro Social, dentro de los límites previstos en la Ley Orgánica de dicha institución**, y le suministrará a la Caja de Seguro Social, toda la información que corresponda a los contribuyentes para los que actúa en esta condición.”

Por consiguiente, este Tribunal considera modificar la decisión de primera instancia en donde se negó por improcedente la solicitud de devolución de impuesto realizada por el contribuyente -----, en el sentido de ordenar a la Dirección General de Ingresos acoger la solicitud realizada conforme al literal “a” del artículo 701 del Código Fiscal, en su versión de la Ley 31 del 2011.

PARTE RESOLUTIVA

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

PRIMERO: MODIFICAR el artículo primero de la Resolución n.º 201-5552 de 16 de mayo de 2013, emitida por la entonces Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, y su acto confirmatorio emitido a través de la Resolución n.º 201-10276 de 30 de junio de 2015, por la Dirección General de Ingresos (DGI) del Ministerio de Economía y Finanzas, en el sentido de **ORDENAR** la devolución de la suma de **TRES MIL TRESCIENTOS TREINTA Y DOS BALBOAS CON CINCO CENTÉSIMOS (B/. 3,332.05)**, al señor -----, con cédula de identidad personal número -----, por crédito proveniente del Impuesto sobre la Renta de Ganancia de Capital sobre la Finca n.º-----correspondiente al año 2012.

SEGUNDO: MANTENER en todo lo demás la Resolución n.º 201-5552 de 16 de mayo de 2013, emitida por la entonces Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, y su acto confirmatorio emitido a través de la Resolución n.º 201-10276 de 30 de junio de 2015.

TERCERO: ORDENAR, el cierre y archivo del expediente, una vez ejecutoriada la presente Resolución y devolver el expediente original, acompañado de una copia autenticada de esta Resolución a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

