



*República de Panamá  
Tribunal Administrativo Tributario*

Resolución n.º TAT-RF-027 de 22 de marzo de 2017  
EXPEDIENTE: 218-15

**VISTOS:**

La licenciada -----, en su calidad de apoderada especial del contribuyente -----, presentó Recurso de Apelación contra la Resolución N.º 201-13339 de 19 de noviembre de 2012, expedida por la Dirección General de Ingresos, en la cual se dispuso NEGAR la solicitud de exoneración sobre la Finca N.º -----, inscrita al Documento Redi ----- de la Sección de Propiedad, Provincia de Panamá, cuyo propietario es el referido contribuyente.

**HECHOS:**

La licenciada -----, actuando en nombre y representación de la sociedad -----, solicitó a la Dirección General de Ingresos la aplicación de las exoneraciones vigentes a las mejoras existentes de las cuales eran beneficiadas algunas de las fincas que fueron reunidas y que ahora conforman la Finca N.º -----, ubicada en ----- y -----, Corregimiento de -----, Distrito y Provincia de -----, veamos (foja 2 y 3 del expediente de primera instancia):

“...

**PRIMERO:**

-----, es propietaria de la Finca No -----, inscrita al Documento Redi No -----, Sección de Propiedad, Provincia de Panamá, del Registro Público, ubicada en ----- y -----, Corregimiento de -----, Distrito y Provincia de -----, con un valor inscrito de ----- ----- con -----/100 (B/.-----).

**SEGUNDO:**

La Finca No -----, nació de la REUNIÓN de las siguientes fincas: No.---; Finca No ----- y Finca No -----; tal como consta en la Escritura Pública No. ----- de ----- de 2011 de la Notaría Undécima del Circuito de Panamá, e inscrita debidamente en el Registro Público de Panamá el día ----- de ----- de 2011, al Documento Redi No. -----

-----, Sección de Propiedad, Provincia de Panamá, del Registro Público, en cumplimiento de la Ley No.49 de 17 de septiembre de 2009.

**TERCERO:**

De las fincas objeto de la reunión y que dejaron de existir para convertirse en la Finca No.-----, dos (2) de ellas gozaban del beneficio de exoneración del impuesto de inmuebles a sus mejoras, tal como se describe a continuación:

1. **Finca No.-----:** Mantiene mejoras declaradas exoneradas según Escritura Pública No. ----- de ----- de junio de 1998 de la Notaría Primera del Circuito de Panamá y debidamente inscrita en el Registro Público al Documento ----- (Mejoras) Asiento ---- de ----- julio de 1998, por el monto de ----- con 00/100 (B/.-----) mediante documento de Certificación No 213-3864 del 9 de octubre de 1998, expedida por el Ministerio de Hacienda y Tesoro, Administración Regional de Ingresos, Provincia de Panamá, donde indica taxativamente la Exoneración de Impuesto de Inmueble aprobada por un período de 20 años, contados a partir del 3 de noviembre de 1997 hasta el 3 de noviembre de 2017.

2. **Finca No. -----:** mantiene mejoras declaradas por el orden de ----- con -----/100 (B/.-----), según la Escritura Pública No. ----- de ----- de ----- de 2007 de la Notaría Primera de Circuito de Panamá y debidamente inscrita al Documento Redi ----- Asiento ----- (Mejoras) de la Sección de Propiedad del Registro Público de Panamá. En el E-tax de Consulta de Fincas de 30 de diciembre de 2012, se refleja la exoneración de que goza esta finca mediante Resolución de fecha 11 de junio de 2007 y finaliza la exoneración el 24 de noviembre de 2026, según Ley 36 de 6 de julio de 1995.

De lo anteriormente expuesto, de las tres (3) fincas objeto de la reunión, cuya nueva finca resultante se identifica como Finca No. -----, le corresponde que se le aplique totalmente y por el tiempo de vigencia de cada una de las exoneraciones existentes al momento de su reunión y que por ende pasaron a ser parte integral de la Finca resultante todas las mejoras existentes y debidamente exoneradas.

... ”.

Luego del examen correspondiente, la Dirección General de Ingresos, mediante Resolución N.º 201-13339 de 19 de noviembre de 2012, negó la solicitud de exoneración sobre la Finca No. -----, inscrita al Documento Redi ----- de la Sección de Propiedad, Provincia de Panamá, en virtud de lo siguiente: (ver foja 79 del expediente de primera instancia):

“ ...

*Que una vez desglosado el precitado artículo 8 de la Ley 49 que adiciona el artículo 763-A al Código Fiscal se aprecia en su contexto que para efecto de poder determinar si el fraccionamiento existente en su momento era permitido o no la Dirección de Catastro y Bienes Patrimoniales debió declarar como uno solo bien inmueble para los efectos del valor catastral y del impuesto de inmueble mediante resolución motivada, con derecho a su respectiva impugnación, en ese mismo orden se debió resolver mediante resolución motivada el estatus de la continuidad o no de las exoneraciones otorgadas a las fincas que dejaron de existir.*

*Que dentro de la respectiva documentación aportada por la Licenciada -----, se aprecia a foja 31, del presente dossier una copia emitida por la Base de Datos de la Dirección General de Ingresos E-Tax Consulta de Finca emitida el 30/12/2011, en la cual determina que la Finca -----, mantenía una exoneración hasta el año 21/11/2026, decimos que mantenía exoneración en vista que a fojas 35 y 36 del expediente consta movimiento emitido por la Base de Datos de la Dirección General de Ingresos E-Tax Consulta de Finca emitida el 10/10/2012 y mantiene una marginal que establece lo siguiente “**Esta Finca se Reúne con la Finca ----- y Deja de Existir**”, en la misma condición se encuentran las Fincas No.----- y la Finca No.-----.*

*Que las certificaciones emitidas por el Registro Público y presentadas por la apoderada legal tales como la No.----- del 25/09/2012, la No. ----- del 27/09/2012, la No. ----- del 20/09/2012 todas indican que las Fincas -----, ----- y ----- respectivamente dejaron de existir.*

*Que al dejar de existir una Finca debidamente inscrita en el Registro Público pierde su actividad, su vida jurídica a dejado ser, por consiguiente sólo se guardan los registros pertenecientes como información que algún momento se registraron. Estas fincas pierden el derecho otorgado en su momento y no puede ser transferible por esta sección ya que para efecto de otorgar el derecho de exoneración es viable que el contribuyente presente los requisitos establecidos en el Artículo 764, tal como lo es Copia de la Escritura Pública, con su respectivo sello de las mejoras junto con el Permiso de Ocupación y de Construcción.*

*Que en el caso que nos ocupa existe una diferencia muy característica que determina en efecto la situación que expone la Licenciada -----, y corresponde a que las Fincas -----, ----- y ----- se unieron y dejaron de existir para formar una nueva Finca la No.-----, caso contrario que si unas de las Fincas -----, ----- o ----- hubiesen sobrevivido absorbiendo las otras dos se le mantendría el derecho otorgado en su momento.*

La licenciada -----, presentó Recurso de Reconsideración, en tiempo oportuno, (véase fs. 87 a 90 del expediente de la DGI) alegando que:

“

...

**Segundo:** La misma posición que se produce si hacemos un parangón entre la Ley N° 24 del 8 de abril de 2013, con nuestra solicitud de aplicación de exoneraciones existentes de las fincas que pasaron a ser parte integral de la Finca N°-----. Siendo esto así, tenemos a bien, utilizar el mismo parámetro de comparación para la aplicación de las exoneraciones las cuales con derecho propio de existencia y validez poseen las Fincas que forman parte de la Finca N°-----.

Por tal razón, no podemos aceptar los planteamientos expuesto en la Resolución N° 201-13339 calendada 19 de noviembre de 2012 y notificada por la nueva AUTORIDAD DE INGRESOS PUBLICOS. Si es válida la aplicación de llevarse consigo todos los contribuyentes para conformar la AUTORIDAD DE INGRESOS PUBLICOS (ANIP) también es la aplicación de que nadie puede ir en contra de sus propios actos. La aplicación de las exoneraciones existentes que se solicita es valedera, si aplicamos también la regla de que la DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS dejó de existir.

**Tercero:** Nuestra representada -----, no tenía fraccionamiento ilegales, ni mucho menos una simulación fiscal para reducir el valor de sus fincas. Por tanto, la apreciación emitida por la Subdirección General de Ingresos, no es válida para nuestro representado, al contrario con la unificación de las fincas, por razones voluntarias y con el ánimo de dar cumplimiento a no tener fraccionamiento que pudieran considerarse ilegales, se procede a la misma. Por tanto, la argumentación de determinar fraccionamiento existente era permitido o no por la Dirección de Catastro y Bienes Patrimoniales, no se aplica a nuestra representada -----.

**Cuarto:** Nuestra representada no está evadiendo impuesto de inmueble, al contrario, está solicitando únicamente que se le apliquen las exoneraciones existente que mantenían las fincas hoy unificadas y reunidas en la Finca No. ----- y pagar al Estado lo que debe cancelar. Conociendo que todos los impuestos existentes le son aplicados íntegramente a la Finca Unificada.

**Quinto:** No podemos aceptar como válida tampoco, la argumentación de que LAS FINCAS PIERDEN LOS DERECHOS, es como que la DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS por convertirse en la AUTORIDAD NACIONAL DE INGRESOS PUBLICOS, perdió el derecho de cobrar los impuestos y de seguir con los reclamos de los contribuyentes, es así de simple la situación, ninguno de los dos elementos expuestos pierden sus derechos existentes, se pasan a la nueva entidad por un lado a la ANIP y por nuestra parte a la Finca No -----.

*Igualmente, tampoco podemos considerar la validez de la argumentación de que “una de las Fincas -----, ----- o ----- hubiesen sobrevivido absorbiendo las otras se les mantendría el derecho otorgado en su momento, simplemente dejaron de existir”. Si cada Finca es independiente, por más que una sobreviva alguna de ellas, las que se integraban, también iban a perder el derecho, según lo que se ha expresado anteriormente, y que reiteramos no compartimos dicha apreciación.*

*Al final de la argumentación, Resuelven es que NO PRESENTAMOS LOS DOCUMENTOS PERTINENTES A LA EXONERACIÓN. Respetados señores, dado que se trata de la entidad primaria y de quien provienen las exoneraciones y que las mismas constan en su historial de cuenta corriente tal, como lo indican, cae de su peso, la validez de los documentos que emiten y que constan en escritura pública correspondiente. No estamos solicitando una exoneración nueva, estamos solicitando la aplicación de la exoneración existente de la finca que pasó a ser parte de una reunión de fincas. No perdemos el derecho ni la condición existente, porque podemos asegurar que si una finca desaparece y deja impuesto sin cancelar, van contra la misma, a pesar de no EXISTIR y pasar a ser parte de otra Finca. Amén que nada al respecto está reglamentado.*

*... ”.*

La Dirección General de Ingresos, mediante Resolución N.º 201-14124 de 20 de agosto de 2015 (a fojas 127 a 130 del expediente de la DGI), resolvió el Recurso de Reconsideración promovido por la recurrente. En dicha resolución, la Dirección General de Ingresos mantiene en todas sus partes la Resolución N.º 201-13339 de 19 de noviembre de 2012, considerando lo siguiente:

*“...*

*Que consta en el dossier, Certificado de Registro Público, que la Finca No -----, inscrita al documento digitalizado ----- con código de ubicación ----- de la sección de la propiedad, provincia de Panamá, es propiedad de la sociedad -----, desde el día 24 de noviembre de 2011.*

*Que se aportó como prueba en el recurso de reconsideración los certificados del Registro Público de fecha 01 de noviembre de 2013, de las fincas No -----, ----- y ----- que fueron unidas para formar la finca No -----, según consta inscrita en el Registro Público, al documento ----- de fecha 24 de octubre de 2011.*

*Que en el Certificado de Registro Público, las fincas antes mencionadas forman parte integral de la Finca No -----, según consta inscrita en el Registro Público, al documento ----- de fecha 24 de octubre de 2011.*

*Que en el Certificado del Registro Público, las fincas antes mencionadas forman parte integral de la Finca No ----- y al formar parte de ésta, automáticamente dejaron de gozar del beneficio de la exoneración del impuesto de inmueble, porque ahora son parte integral de la Finca No -----.*

*Que se objeta lo señalado por la recurrente, al señalar que las fincas No -----, ----- y -----, mantiene mejoras según las escrituras, toda vez que claramente se observa en las certificaciones del Registro Público, que dichas fincas ya forman parte integral de la Finca No -----.*

*Que aunado a lo anterior, la Corte Suprema de Justicia, en jurisprudencia ha señalado que la “exoneración de un impuesto debe ser contemplado claramente en la ley y si la propia ley es ambigua al respecto, esta situación no está sujeta a interpretaciones convenientes por parte de los contribuyentes”. (Demanda Contencioso Administrativo de Plena Jurisdicción de 15 de septiembre de 1998 y Demanda Contencioso Administrativo de Plena Jurisdicción de 30 de noviembre de 1999).*

*Que para que esta (sic) Dirección puede acceder y con fundamento al Parágrafo 1 del Artículo 764 del Código Fiscal, a la solicitud de exoneración del impuesto de inmueble sobre la Finca No -----, la cual se encuentra registrada en Registro Público, desde el 24 de noviembre de 2011, sobre la misma deben declararse nuevas mejoras.*

*... ”.*

## **FUNDAMENTOS DE LA APELANTE:**

La recurrente en el Recurso de Apelación (véase fs.1 a 14 del expediente del TAT) alega lo siguiente:

“

...

### **Segundo:**

*Al registrarse la Escritura Pública No. ----- de 17 de junio de 2011 y por ende desaparecieron únicamente las numeraciones de las Fincas N° -----, inscrita al Rollo -----, Documento -----, la Finca N° -----, inscrita al Rollo -----, Documento ----- y la Finca N° -----, inscrita en el Documento Redi -----.*

### **Tercero:**

*La Dirección General de Ingresos procedió sin base jurídica ni comunicación alguna (Nota o Resolución) a dejar sin efecto el derecho de exoneración que mantenían las mejoras pertenecientes a la Finca numeradas N° -----, inscrita al Rollo -----, Documento ----- y la Finca N° -----, inscrita al Rollo -----, Documento -----; ninguna de las fincas mencionadas han desaparecido las mejoras ni tampoco se ha extinguido el derecho por efecto de caducidad del tiempo concedido en las exoneraciones.*

**Cuarto:**

*La sociedad -----, presentó formalmente el día 27 de septiembre de 2012, ante la Dirección General de Ingresos, Solicitud el Reconocimiento del Derecho de Exoneración de las Mejoras que permanecían en las Fincas numeradas N°-----, inscrita al Rollo -----, Documento -----, y la N° -----, inscrita al Rollo -----, Documento -----, propiedad de la sociedad -----, y que posterior a las Reunión de las mismas que se constituyeron y pasaron a conformar la Finca N° ----- (nueva finca) también propiedad de la -----; y esto es así, por tratarse de un derecho de exoneración otorgado a mejoras existentes en cumplimiento de una Ley Formal, ya sea que estén en las Fincas numeradas N°-----, inscrita al Rollo -----, Documento ----- y la N°-----, inscrita al Rollo -----, Documento ----- o en la Finca N° -----, las mejoras permanecen en el mismo estado en que le fueron concedidos los derechos de exoneración y siguen siendo del mismo dueño.*

**Quinto:**

*La Dirección General de Ingresos, luego de realizar el análisis correspondiente a la Solicitud el Reconocimiento del Derecho de Exoneración de las Mejoras, emite la Resolución N°201-13339 calendad 19 de noviembre de 2012, que NIEGA la SOLICITUD DE APLICACIÓN DE LAS EXONERACIONES VIGENTES A LAS MEJORAS EXISTENTES del cual son beneficiadas las Fincas N° -----, inscrita al Rollo -----, Documento ----- y la N° -----, inscrita al Rollo -----, Documento -----, Sección de Propiedad, Provincia de Panamá, del Registro Público propiedad de la sociedad -----, en base a las siguientes consideraciones:*

...

**Sexto:**

...

*No estamos de acuerdo con la Subdirectora General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, dado a que el Artículo 763-A no es aplicable a este caso en concreto, debido a que la situación en la que incurrió la sociedad -----, no guarda relación con la materia de fraccionamiento de bienes inmuebles y mucho menos las fincas agrupadas mantuvieron investigación alguna por la Dirección de Catastro de Bienes Patrimoniales. Por consiguiente el fundamento jurídico que sostiene la Resolución No.201-13339 de 19 de noviembre de 2012, no es aplicable al caso que nos ocupa.*

**Séptimo:**

...

*Por un lado, si bien es cierto que al reunir la Finca numeradas N° -----, inscrita al Rollo -----, Documento ----- y la Finca N° -----, inscrita al*

*Rollo -----, Documento -----, dichos número de fincas dejaron de existir (pero no las mejoras exoneradas), debemos tomar en consideración que las mejoras que permanecían sobre estas fincas, permanecen de manera íntegra sin ser modificadas sobre el nuevo número de finca (**Finca N° -----**), y la nueva finca junto con las (sic) mejoras de las fincas reunidas siguen perteneciendo a la sociedad -----, la cual al final es la persona objeto del derecho de exoneración de las mejoras que otorga el Parágrafo 1 del Artículo 764 del Código Fiscal, por consiguiente en ningún momento se está incurriendo es la transferencia del derecho de exoneración de mejoras.*

*Por otro lado, la sociedad -----, como se puede apreciar en las pruebas contenidas en el expediente de primera instancia, fue objeto del derecho de exoneración de las mejoras contenidas en las Fincas numeradas N° -----, inscrita al Rollo -----, Documento ---- y la N° -----, inscrita al Rolo -----, Documento -----, porque en su momento cumplió con los Requisitos que establece el Parágrafo 1 del Artículo 764 del Código Fiscal y actualmente no existe una norma vigente que trunque tal derecho tal como lo quiere hacer ver la Dirección General de Ingresos en la Resolución No. 201-13339 de 19 de noviembre de 2012.*

*El solo hecho de que la Dirección General de Ingresos por intermedio de la Resolución N° 201-13339 de 19 de noviembre de 2012, cercene el resto del derecho de exoneración de las mejoras que permanecían en las Fincas numeradas N° -----, inscrita al Rollo -----, Documento ----- y la N° -----, inscrita al Rollo -----, Documento ----, el cual fue adquirido formalmente y en fiel cumplimiento de lo que establece el Parágrafo 1 del Artículo 764 del Código Fiscal e imponga un impuesto sin formalidades establecidas en la Ley, viola de forma directa por comisión lo establecido en el Artículo 52 de la Constitución Política de la República de Panamá.*

...

*La Dirección General de Ingresos, según nuestro criterio, al tratarse de un derecho adquirido en fiel cumplimiento de lo establecido por el Parágrafo 1 del Artículo 764 del Código Fiscal, así como tomo el valor de las mejoras existentes dentro de **Finca N° -----** y los agrupo con el fin de generar el nuevo valor para la finca y por consiguiente asignar el impuesto de inmueble, debió en todo momento tomar el valor de las mejoras ya registradas y exoneradas y permitir a la sociedad -----, culminar el derecho que adquirio cumpliendo en su momento con lo establecido en el Parágrafo 1 del Artículo 764 del Código Fiscal.*

*Como se observa a lo largo del presente escrito, el contribuyente -----, según el Parágrafo 1 del Artículo 764 del Código Fiscal, es objeto del derecho de exoneración del Impuesto de Inmueble por el término de 20 años o más bien del resto del derecho de exoneración de la mejoras a partir de que se registro la agrupación o fusión de las fincas.*

**Octavo:**

...

*Como último punto y de gran importancia en este caso, la Subdirectora General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas hace referencia, a que si hubiese sobrevivido unas de las tres (3) fincas en el procedimiento de agrupación de las Fincas numeradas N° -----, inscrita al Rollo -----, Documento ----, la Finca N° -----, inscrita al Rollo -----, Documento ---- y la Finca N° -----, inscrita en el Documento Redi -----, entonces si se hubiese podido ceder el derecho de las demás a la finca que sobrevive, lo que nos hace entender dos cosas; la primera, que si es posible la cesión del derecho de exoneración de mejoras de que trata el Parágrafo 1 del Artículo 764 del Código Fiscal y la segunda, que dicho derecho puede persistir aun cuando desaparezcan las fincas que en su momento lo ostentaban.*

*Por otro lado, desde el nacimiento de este derecho y en la actualidad cuando una persona ya sea natural o jurídica incurre en la venta de un bien inmueble cuyas mejoras gozan del derecho de exoneración que se otorga el Parágrafo 1 del Artículo 764 del Código Fiscal, dicho derecho se transfiere al comprador de la finca que ostenta las mejoras exoneradas, entendiéndose claramente que el derecho de exoneración recae sobre las mejoras y no sobre el titular de la finca o sobre el número que representa la finca.*

... ”.

#### **CONSIDERACIONES O EXAMEN DEL TRIBUNAL:**

Luego de revisar los argumentos esbozados por la recurrente y del análisis del expediente en cuestión, consideramos que el punto fundamental de este proceso recae en si en efecto el contribuyente -----, tiene derecho a que se le reconozcan las exoneraciones otorgadas por la Dirección General de Ingresos por las mejoras declaradas sobre la Finca N.º ----- y la Finca N.º -----, que se encuentran vigentes, luego de que dichas fincas junto con la Finca N.º -----, se unificaran para conformar la Finca N.º -----.

Antes de entrar en el análisis de fondo del presente caso, debemos advertir que esta Superioridad mediante Resolución N.º TAT-ADM-102 de 05 de abril de 2016, admitió el Recurso de Apelación interpuesto por la licenciada -----, actuando en su calidad de apoderada especial del contribuyente -----, y corrió traslado a la Dirección General de Ingresos para que dentro un término de cinco (5) días hábiles presentara los descargos que tuviera a bien.

Siendo así, la licenciada -----, actuando en nombre y representación de la Dirección General de Ingresos, presentó el escrito de oposición. (Ver fojas 40 a 42 del expediente del TAT), en el cual manifestó lo siguiente:

“...”

**PRIMERO.** *Es cierto por tanto, lo aceptamos.*

**SEGUNDO.** No es cierto la forma en que expresa y por tanto lo negamos, toda vez que al dejar de existir una finca debidamente inscrita en el Registro Público, pierde esta su actividad, su vida jurídica ha dejado de ser, por consiguiente solo se guarda los registros de información que en algún momento fueron registrados. Cabe indicar que estas fincas pierden el derecho otorgado en su momento y no puede ser transferible por la Dirección General de Ingresos.

**TERCERO.** Este inciso atiende a una interpretación subjetiva del recurrente, por lo tanto lo negamos. Para el caso que nos ocupa, como expone la apoderada judicial del contribuyente, que las fincas -----, -----, ----- y fueron reunidas, para crear una sola como parte integral, de la cual producto de esa reunión, nace la finca No. -----, propiedad del contribuyente -----.

Por lo anterior cabe indicar, que al momento de darse la reunión de las 3 fincas antes citadas, se originó la creación de una sola finca madre, por lo tanto al darse esta unión, dejaron de existir para formar una nueva finca, caso contrario que si una de las fincas hubiesen sobrevivido absorbiendo a las otras se le mantendría el derecho otorgado en su momento; pero en el caso que nos compete la nueva finca debe solicitar su derecho de acuerdo a lo establecido en el Artículo 764 como lo establece la normativa correspondiente.

**CUARTO.** Este inciso es interpretado por parte del recurrente de forma no objetiva, por tanto lo negamos. Si bien es cierto las exoneraciones por mejoras son un derecho otorgado y de goce, pero la ley no contempla una norma que indique que al reunir varias fincas, y luego estas originar una sola finca nacida, esta última pueda gozar los derechos otorgados previamente a las que originaron esa dicha reunión de fincas.

**QUINTO.** Esto no es cierto y por tanto lo negamos. Para el caso pertinente no existe una norma legal dentro de nuestra legislación, que establezca o contenga el hecho de que sobre fincas que gozan de exoneraciones de inmuebles, al pasar a ser una sola, es decir a formar parte integral en una nueva, la misma sigue gozando del beneficio fiscal otorgado en su momento a las previas.

... ”.

Posteriormente, este Tribunal mediante Resolución N.º TAT-ALF-059 de 29 de septiembre de 2016, concedió el término común de cinco (5) días hábiles, para que las partes interesadas presentaran sus alegatos finales y no admitió la solicitud de audiencia promovida por la recurrente. Siendo así, sólo la Administración Tributaria hizo uso de dicho plazo y reiteró los argumentos vertidos en el escrito de oposición previamente citados y añadió lo siguiente:

“ ...

*En este sentido, podemos decir, que al dejar de existir una finca debidamente inscrita en el Registro Público, pierde esta su actividad, su vida jurídica ha dejado de ser, por consiguiente solo se guarda los registros de información que en algún momento fueron registrados. Cabe indicar que estas fincas pierden el derecho otorgado en su momento y no puede ser transferible por la Dirección General de Ingresos.*

*Si bien es cierto las exoneraciones por mejoras son un derecho otorgado y de goce, pero la ley no contempla una norma que indique que al reunir varias fincas, y luego estar originar una sola finca nacida, esta última puede gozar los derechos otorgados previamente a las que originaron esa dicha reunión de fincas.*

...

*En materia de jurisprudencia, la Corte Suprema de Justicia ha señalado que la “exoneración de un impuesto debe ser contemplado claramente en la ley y si la propia ley es ambigua al respecto, esta situación no está sujeta a interpretaciones*

*convenientes por parte de los contribuyentes” (Demandas Contenciosas Administrativas de Plena Jurisdicción de 15 de septiembre de 1998 y Demandas Contenciosas (sic) Administrativas de Plena Jurisdicción de 30 de noviembre de 1999).*

... ”.

Surrido los trámites legales de rigor propios de estos procesos, procede este Tribunal al análisis y resolución de la controversia del expediente en estudio que guarda relación con el hecho de si el contribuyente -----, tiene derecho a que se le reconozcan las exoneraciones que fueron legalmente otorgadas por la Dirección General de Ingresos por las mejoras construidas en las Fincas N.º ----- y N.º -----, luego de que fueron unificadas con la Finca N.º -----, para formar la nueva finca N.º -----.

Así tenemos que, el contribuyente -----, era propietario de tres fincas, a saber: la Finca N.º-----; la Finca N.º -----, la cual mantenía mejoras exoneradas por la Dirección General de Ingresos, por un monto de ----- (B/.-----), vigente hasta el 03 de noviembre de 2017 y la Finca N.º -----, con mejoras exoneradas por la Administración Tributaria por un monto de ----- con --- centésimos (B/.-----), vigente hasta el 24 de noviembre de 2026.

Del caudal probatorio presentado por la recurrente así como del propio reconocimiento que ha hecho la Dirección General de Ingresos en los actos administrativos impugnados y en los escritos presentados ante esta Superioridad de la existencia de las exoneraciones dadas por las mejoras construidas por el contribuyente sobre las Fincas N.º----- y la N.º -----, convalidamos y confirmamos que dichas exoneraciones fueran otorgadas previamente a la controversia y en estricto cumplimiento de las normas vigentes al momento de su aprobación, así como que las mismas fueron expedidas por medio de un acto administrativo idóneo, según consta en el sistema de la DGI denominado “E-tax”.

En este sentido, este Tribunal al entrar a estudiar las normas que rigen la materia en controversia, no observa en el Código Fiscal una disposición que expresamente regule el caso bajo análisis, sin embargo, por tratarse de mejoras construidas sobre un bien inmueble, que corresponden a construcciones adheridas al suelo o terreno; podemos aplicar lo dispuesto en el artículo 364 del Código Civil, tomando en consideración que las mejoras son por accesión, parte de una finca, por lo que todo aquello que recae sobre la mejora, en este caso la exoneración del Impuesto de Inmueble, también forma parte de la propiedad o finca respectiva. Para mayor claridad, citamos el artículo 364 del Código Civil, a saber:

*“Artículo 364: La propiedad de los bienes da derecho por accesión a todo lo que ellos producen, o se les une o incorpora, natural o artificialmente”.*

Cabe señalar que, nos encontramos ante una situación jurídica en la cual el contribuyente, luego de cumplir con los requisitos legales vigentes al momento de solicitar la exoneración de las mejoras construidas sobre las fincas antes mencionadas, recibió por medio de un acto administrativo idóneo un derecho consistente en un beneficio fiscal para el no pago del Impuesto de Inmueble por el valor de las mejoras declaradas por un tiempo definido.

Aunado a lo dispuesto en el artículo 364 del Código Civil, esta Superioridad es del criterio que en atención a que el contribuyente -----, adquirió un derecho por medio de un acto administrativo sobre las Fincas N.º ----- y N.º -----, y que el mismo se encuentra vigente aún por varios años, pese a que el contribuyente actuó de buena fe, para dar cumplimiento a lo dispuesto en la Ley N.º 49 de 2009, que introduce el tema del fraccionamiento de los inmuebles contenido en el artículo 763-A del Código Fiscal; y unificó las fincas previamente descritas, el derecho a la exoneración de las mejoras que fue otorgado al contribuyente debe prevalecer aún después de la unificación, y ésto es porque la exoneración fue dada por medio de una resolución que a la fecha se encuentra en firme y ejecutoriada, y que sólo puede ser revocada, por ciertas causales establecidas en la ley, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1242-A del Código Fiscal, veamos:

*“ 1242-A. Únicamente, las resoluciones administrativas que reconozcan o declaren un derecho a favor de un contribuyente, podrán ser modificadas o revocadas de oficio, aun cuando se encuentren en firme, previa autorización escrita del Ministro de Economía y Finanzas o el funcionario a quien este delegue, siempre que la misma tenga lugar por los siguientes supuestos:*

1. *Si la resolución fuese emitida sin competencia para ello;*
2. *Cuando el beneficiario de la resolución haya incurrido en declaración o haya aportado pruebas falsas para obtenerla;*
3. *Si el afectado consiente en la revocatoria de la resolución; y*
4. *Cuando se compruebe que la resolución ha sido emitida con error de cálculo, error aritmético o por inexistencia de una norma jurídica que reconozca o sustente el otorgamiento del derecho.*

*Las modificaciones sólo podrán darse en el evento de que se haya concedido un derecho en detrimento del Fisco.*

... ”.

Visto lo anterior, y dejando por sentado que las resoluciones expedidas por la Dirección General de Ingresos, mediante las cuales se concedieron las exoneraciones del Impuesto de Inmuble por las mejoras construidas sobre las Fincas N.º ----- y N.º -----, no se encuentran dentro los numerales antes enunciados, somos del criterio que las exoneraciones en ellas aprobadas deben ser reconocidas por la Dirección General de Ingresos aunque las fincas hayan desaparecido, producto de la unificación, toda vez que las mejoras se mantienen construidas sobre la nueva finca que nació luego de reunir las Fincas N.º -----, N.º ----- y la N.º -----; y con miras a respetar o no vulnerar los derechos adquiridos previamente por el contribuyente, garantizando así la observancia del principio de seguridad jurídica.

Queda claro que el contribuyente -----, recibió por parte de la Administración Tributaria un derecho a la exoneración de sus mejoras construidas sobre dos de sus fincas, por tanto dicho derecho no puede verse afectado, menoscabado o revocado por la simple unificación de las fincas. La finca naciente debe heredar los derechos y obligaciones de las fincas que desaparecieron a raíz de la unificación.

De la revisión del expediente en estudio, observamos que el contribuyente -----, actuó en apego a la ley, tanto para pedir su exoneración en los años previos a la unificación de las fincas, como posteriormente cuando realizó el trámite de la unificación.

En virtud de las razones anotadas, estima el Pleno del Tribunal Administrativo Tributario que lo procedente es REVOCAR lo actuado por la Dirección General de Ingresos en la primera instancia y en ese sentido nos pronunciaremos.

#### **PARTE RESOLUTIVA:**

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

**PRIMERO: REVOCAR**, en todas sus partes la Resolución N.º 201-13339 de 19 de noviembre de 2012, expedida por la Dirección General de Ingresos, en la que se dispuso NEGAR la solicitud de exoneración sobre la Finca N.º -----, inscrita al Documento Redi ----- de la Sección de Propiedad, Provincia de Panamá, cuyo propietario es el contribuyente -----.

**SEGUNDO: ORDENAR** a la Dirección General de Ingresos que reconozca las exoneraciones que fueron otorgadas al contribuyente -----, por las mejoras construidas sobre la Finca N.º-----, por un monto de ----- (B/.-----), vigente hasta el 03 de noviembre de 2017 y la Finca N.º -----, por un monto de ----- con ----- centésimos (B/. -----), vigente hasta el 24 de noviembre de 2026, sobre la nueva Finca N.º-----, constituida por la unificación de las fincas N.º -----, N.º----- y la N.º-----.

**TERCERO: ORDENAR** el cierre y archivo del presente 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.

**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:** Artículo 364 del Código Civil. Artículos 737, 738, 1073, 1072-B, 756, 1238 y 1238-A del Código Fiscal y demás normas concordantes. Artículo 184 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993.

Notifíquese y cúmplase,

**(fdo.)ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA**  
Magistrada

**(fdo.)MARION LORENZETTI CABAL**  
Magistrada

**(fdo.)ALLAN POHER BARRIOS ROSARIO**  
Magistrado

**(fdo.)MARCOS POLANCO MARTÍNEZ**  
Secretario General