



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución N° TAT-RF-042 de 12 de mayo de 2014.
Expediente. 092-11

VISTOS:

Ingresa a este Tribunal el expediente contentivo de la solicitud de prescripción fiscal del Impuesto sobre la Renta y Seguro Educativo, presentada el contribuyente, _____, portador de la cédula de identidad personal número _____, con motivo del Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° 213-3217 de 23 de abril de 2010, por su apoderado legal el abogado Pedro A. Fonseca, dictada por la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá, de la Dirección General de Ingresos, del Ministerio de Economía y Finanzas, hoy Autoridad Nacional de los Ingresos Públicos, (ANIP).

DE LA SOLICITUD DE PRESCRIPCIÓN

El señor _____, presentó ante la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá, solicitud de prescripción de Impuesto sobre la Renta, y de la contribución al Seguro Educativo para los periodos fiscales de 1992 y 1994 hasta el periodo fiscal de 1999, el día 8 de octubre de 2009. El peticionario, fundamentó dicha solicitud en el Artículo 737 del Código Fiscal; véase foja 1 del expediente de primera instancia.

DE LA RESOLUCIÓN ORIGINARIA

La Administración Tributaria procedió a resolver la solicitud de prescripción fiscal, mediante la Resolución N° 213-3217 de 23 de abril de 2010. La decisión formalizada en dicho acto administrativo consistió en declarar prescrito el Impuesto sobre la Renta causado en el periodo fiscal de 1992 y la contribución al Seguro Educativo correspondiente a los periodos fiscales 1990 y 1991 y también negó la prescripción del cobro del Impuesto sobre la Renta, relativo a los periodos fiscales 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999, así como de la contribución especial al Seguro Educativo causada en los periodos fiscales de 1992, 1994, 1998, 1999 y 2000, resolución que resultó apelada por el ahora recurrente; véase fojas 50-54 del expediente de primera instancia.

En tal virtud, el despacho de primera instancia decidió denegar lo peticionado, al considerar que del análisis del contenido de la solicitud y la información contenida en el

Sistema Informático E-Tax, el término de la prescripción de los periodos solicitados se interrumpió debido, a la realización de gestiones administrativas para el cobro del Impuesto sobre la Renta (en adelante ISR) y para el cobro del Seguro Educativo, mediante la suscripción de arreglos de pago, en los cuales el contribuyente se comprometió a pagar hasta el 31 de diciembre de 2001 el ___% o más de los correspondientes saldos, objeto de la moratoria y los saldos remanentes hasta el 28 de febrero de 2002; arreglos de pago que se publicaron, en un diario de reconocida circulación nacional los días 27 de diciembre de 2004 y 21 de marzo de 2007. La Administración Tributaria, sostuvo que uno de los arreglos de pago se formalizó mediante la suscripción del Formulario N° 08313 y que en él está contemplado que el contribuyente presentó el día 3 de diciembre de 2001, formulario simplificado mediante el cual se acogió a los beneficios de la moratoria establecidos en la Ley 53 de 24 de octubre de 2001; véase fojas 26 y 27 del expediente del despacho de origen.

La Administración Tributaria, indica que a través de dicha gestión, el contribuyente manifestó su voluntad que se le aplique la moratoria a sus obligaciones tributarias, incumplidas y causadas, hasta el 1 de octubre de 2001, reconociendo con ello la deuda tributaria correspondiente a los periodos fiscales 2000 y 2001. Para la Administración Tributaria, una vez publicado el arreglo de pago N° 600-2009-23321 de 30 de septiembre de 2009 en el diario La Estrella de Panamá, en su edición del día lunes 27 de diciembre de 2004, se interrumpieron los términos de prescripción del cobro del Impuesto sobre la Renta, relativo a los periodos fiscales 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999; en lo que respecta al Seguro Educativo, hizo énfasis en que también hizo publicar en el diario La Estrella de Panamá, en su edición del día miércoles 21 de marzo de 2007, arreglo de pago, interrumpiendo con ello el término de la prescripción del cobro de la citada contribución especial, inherente a los periodos fiscales de 1992, 1994, 1998, 1999 y 2000; véase foja 27 del expediente del despacho de origen.

DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN

Para controvertir lo anterior, a efectos de obtener la revocatoria del acto administrativo recurrido, el interesado activó la Vía Gubernativa, presentando a través de su apoderado especial, escrito de sustentación del Recurso de Reconsideración. El apoderado especial, en su escrito de Reconsideración, se contrapuso a las consideraciones expuestas por la Administración Tributaria, al sostener, que el 1 de octubre de 2009, su representado efectuó un pago al erario público por la suma de B/_____, mediante boleta múltiple de pago N° 04184265, con el objeto de que se acogiera a los beneficios fiscales según lo establecido en la Ley N° 45 de 5 de agosto de 2009, a través de la cual se extendió una moratoria para pagar al fisco las deudas en materia de Impuesto sobre la Renta y contribución al Seguro Educativo, sin recargos e intereses; y en vista de que para esa

fecha existían deudas tributarias, de otros periodos fiscales que ya estaban prescritas, su representado peticionó la prescripción de las mismas; véase fojas 30 y 31 del expediente de primera instancia.

En tal sentido el recurrente, afirmó que como quiera la Administración Tributaria, aceptó de forma parcial la solicitud de prescripción, invocada por su poderdante, dicha decisión no se dictó de forma rápida, provocándole perjuicios a su representado, dado que para entonces ya se había vencido el plazo establecido por el Ministerio de Economía y Finanzas, para el pago de las deudas, sin recargos e intereses al amparo de la Ley N° 45 de 5 de agosto de 2009 antes mencionada. Por tal razón, solicitó que se le permita a su representado el pago del saldo adeudado en su totalidad, luego de rebajar los montos prescritos; véase foja 31 del expediente de primera instancia.

Al resolver el Recurso de Reconsideración la Administración Tributaria, mantuvo en todas sus partes la resolución apelada, mediante la Resolución 201-7946 de 28 de septiembre de 2010 y agotándose con ello la primera instancia. Entre los fundamentos que motivaron esta decisión, el despacho de primera instancia hizo énfasis en que los avisos de cobro debidamente publicados constituyen en su forma, una actuación formal escrita del funcionario competente, por ende, interrumpen el término de la prescripción, al igual que los arreglos de pagos celebrados con la Dirección General de Ingresos, conforme lo establece el Artículo 184 del Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993; véase foja 44 del expediente de primera instancia.

DEL RECURSO DE APELACIÓN

Este Tribunal aclara, que en relación a la prescripción de la contribución especial al Seguro Educativo, respecto a los periodos fiscales mencionados, el recurrente no realizó ninguna negación en cuanto a la existencia de la morosidad del mismo, en tales periodos, ni el escrito de sustentación del Recurso de Reconsideración, ni en el escrito de sustentación del Recurso de Apelación. Los hechos constitutivos controvertidos en ambos medios de impugnación, se concentraron exclusivamente en que se negó la prescripción del derecho de ejercer el cobro del Impuesto sobre la Renta, causado en los periodos antes descritos, por lo que se pasará a resolver la alzada únicamente sobre ese aspecto, principalmente cuando el ahora apelado en el líbelo de la sustentación del Recurso de Apelación aceptó y reconoció, que en efecto se produjo la interrupción del término de prescripción de la derecho de cobro a la contribución del Seguro Educativo causado en los periodos fiscales antes mencionados; véase fojas 31, 32, 50-54 del expediente de primera instancia.

Al mantener la Administración Tributaria en todas sus partes el acto administrativo principal, el ahora apelante expuso en el escrito de sustentación de la alzada que para el 30 de septiembre de 2009, ya había transcurrido el término de prescripción de 7 años, extinguiéndose la obligación tributaria que mantenía su representado, y en tal sentido la ley no establece, el inicio de un periodo de prescripción, cuando ha finalizado aquel que ha extinguido la obligación tributaria, sino de su interrupción cuando aún no se ha completado. Por otra parte, sostiene que el convenio de arreglo de pago concertado en el año 2009, no se perfeccionó a causa de la dilación de la Administración Tributaria, en resolver la prescripción solicitada por su mandante sobre los periodos precitados; y por último cataloga como absolutamente falso que se haya producido la interrupción de la prescripción, mediante la publicación de la lista de morosos del Impuesto sobre la Renta, en el diario La Estrella de Panamá, el día lunes 27 de diciembre de 2004, pues en dicha lista no están reflejados el nombre y el número de cédula de su poderdante ; véase fojas 52 y 53 del expediente de primera instancia.

DE LOS ALEGATOS DEL RECURRENTE

El abogado Pedro A. Fonseca, en su carácter de apoderado especial del contribuyente antes mencionado, en término oportuno presentó escrito de alegatos de conclusión. En su parte medular, hace un recuento de los argumentos presentados tanto en el escrito de sustentación del Recurso de Reconsideración como en el escrito de sustentación del Recurso de Apelación, indicando que el término de la prescripción se ha materializado en el presente caso, por tanto demanda la revocatoria del acto administrativo apelado; ver fojas 13-17 del cuadernillo del Tribunal.

DEL CRITERIO DEL TRIBUNAL

Sobre el particular, este Tribunal procede a resolver la cuestión de fondo de la alzada, considerando algunos comentarios conceptuales con relación al significado de la prescripción de los tributos. La controversia, es precisamente si se ha producido la prescripción o no de los tributos, específicamente los periodos fiscales del Impuesto sobre la Renta, en atención a algunas de las formas previstas en el Artículo 738 del Código Fiscal, citado más adelante.

En ese orden de ideas, es de observar que la prescripción es una forma de extinción de derechos generada por la inactividad de su ejercicio, durante un lapso de tiempo legalmente establecido. Tal pérdida de derechos, es una especie de censura que dispone la ley, cuando el titular de ellos los ha dejado en el abandono, durante un periodo de tiempo, es decir, sin que en medio de dicho periodo, haya dado alguna demostración de interés inherente a la conservación, reconocimiento e integridad de los mismos.

De allí que la prescripción, como institución del Derecho Civil, es un mecanismo de oposición frente a la exigencia judicial de un derecho y desde el punto de vista de los Derechos Reales, es una forma de obtención de legítima de la propiedad, cuando por razón del transcurso la duración en el tiempo de la posesión de un bien, esta se convierte en propiedad, lo que se conoce como usucapión. Es por ello, que para comprender en que consiste la prescripción regulada en los Artículos 737 y siguientes del Código Fiscal, resulta de suma relevancia conocer la distinción entre la prescripción adquisitiva y la prescripción extintiva y en cuál de ellas encaja la prescripción de carácter fiscal.

Primero, la prescripción adquisitiva de dominio establecida en los Artículos 1668 y concordantes del Código Civil, es un mecanismo de obtención de la propiedad que se configura cuando una persona ha mantenido en el tiempo la posesión pacífica, ininterrumpida, de buena fe y con ánimo de dueño de bienes mueble o bien inmuebles, que legalmente pertenecen a otra persona. Dicha situación de hecho, provoca mediante juicio contradictorio, la cancelación de los derechos de propiedad del titular y el otorgamiento de los mismos al poseedor de ellos, siempre que se comprueben las condiciones fácticas antes mencionadas; así el distinguido jurisconsulto **ALONSO MARTÍNEZ NAVARRETE**, enfoca la prescripción adquisitiva desde el siguiente concepto:

“PRESCRIPCIÓN ADQUISITIVA.

Modo de adquirir el dominio y demás derechos reales poseyendo una cosa mueble o inmueble durante un lapso y otras condiciones fijadas por la ley. Es decir, la conversión de la posesión continuada en propiedad.” (Véase **Diccionario Jurídico Básico, segunda edición, Ciudad de Buenos Aires, Argentina, Editora Heliasta, 2008, página 339**).

De lo anterior se desprende que una persona puede adquirir el dominio de una cosa que ha venido ocupando materialmente y que no es de su propiedad, cuando su dueño en un espacio de tiempo determinado no ha hecho uso de las acciones de dominio o de reclamación de derechos reales establecidas en la ley para que le sea restituida la posesión de la misma. En atención a los Artículos 582, 1694, 1696 y 1700 del Código Civil y enfocando la prescripción desde la óptica del Derecho Procesal Civil, el distinguido tratadista **EDUARDO COUTURE**, al referirse al objeto de la excepción de prescripción, señaló lo siguiente:

“..De la misma manera, en el derecho moderno, se habla de excepción de prescripción, de caducidad, de nulidad, de pago, de novación, etc., para referirse a pretensiones del demandado en las cuales la prescripción, la caducidad, la nulidad, el pago, la novación, etc., justifican el rechazo de la demanda”. (Véase **Fundamentos del Derecho Procesal Civil, tercera edición, Ciudad de Buenos Aires, Argentina, Editora Roque Depalma Editor, 1958, página 102**).

El autor expone claramente que ante el ejercicio de un derecho, sobre otra persona esta podrá oponerse a dicho ejercicio si tal derecho ha prescrito; así pueden prescribir la acción, el dominio, entre otros derechos. De tal forma, que la prescripción es en esencia un medio de defensa, que cuando se alega está orientada a producir la extinción de todo o parte del derecho que pretende y exige el actor, cuando lo ejercita de forma directa, pues mientras no lo haga, la prescripción no tendrá que ser alegada por el sujeto pasivo de la obligación, de allí su carácter de **excepción**, tal como lo preceptúan los Artículos 688 y 693 del Código Judicial.

De lo cual se infiere claramente, que la prescripción adquisitiva de dominio en esencia se enmarca en el tiempo durante el cual se ha dado una inactividad de derechos de propiedad, y que en cambio, sobre el objeto de tales derechos, un tercero lo ha venido poseyendo. La diferencia entre la prescripción adquisitiva y la prescripción extintiva, es que mientras esta prescribe el derecho de acción, extinguiéndolo, a causa de su inejercicio prolongado en el tiempo, en aquella se prescribe concretamente el dominio o bien el derecho real, por medio de la posesión en beneficio de quien la ha sostenido, pasando de poseedor a dueño; véase Artículos 1698 y concordantes del Código Civil.

Aplicado a la materia tributaria, la prescripción es estrictamente extintiva, no adquisitiva, pero no en lo relativo a la oportunidad para activar el derecho de acción (VÍA JUDICIAL), como ocurre en materia civil, sino más bien en el derecho de exigir extrajudicialmente o bien mediante jurisdicción coactiva el cobro o bien el requerimiento de pago de un tributo. Así en el Impuesto sobre la Renta, el derecho del fisco a cobrar por cualquier medio lícito, los créditos adeudados en este tributo prescriben en siete años, contados desde último día del año en que el impuesto debió ser pagado, conforme lo preceptuado en el Artículo 737 del Código Fiscal, tal como estaba vigente al momento en que se presentó la solicitud de prescripción de tributos precitada, el cual se transcribe a continuación:

“Artículo 737. El derecho del Fisco a cobrar el impuesto a que este Título se refiere prescribe a los siete (7) años, contados a partir del último día del año en que el impuesto debió ser pagado. La obligación de pagar lo retenido según el artículo 731 prescribe a los quince (15) años, contados a partir de la fecha en que debió hacerse la retención.

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

La caducidad de la solicitud de devolución se regirá por las disposiciones sobre caducidad de la instancia del Código Judicial. La solicitud caducada no interrumpirá la prescripción de que trata este párrafo.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 720 de este Código, cuando los particulares soliciten la devolución de sumas pagadas de más o indebidamente al fisco, la Dirección General de

Ingresos estará facultada para revisar, objetar y exigir los tributos causados y que no hubieran sido pagados oportunamente.”

Tal como se aprecia, el citado texto legal precisa que la Administración Tributaria no podrá cobrar crédito tributario inherente al Impuesto sobre la Renta, cuando han transcurrido más de siete años, desde el último día del año en que el impuesto debió ser satisfecho, sin que durante dicho lapso de tiempo haya realizado alguna gestión de cobro, quedando extinguido, no la obligación tributaria total, sino la que era líquida, exigible y de plazo vencido correspondiente a un periodo fiscal determinado, surgiendo un crédito tributario no pagado. **De allí su carácter de prescripción extintiva, en vista que extingue la facultad de cobro del Impuesto sobre la Renta, de uno o más periodos fiscales**, cuando se han configurado los presupuestos en el tiempo de la prescripción tributaria, **sin que esto se entienda como una especie de reconocimiento de oficio expreso de la prescripción impositiva**; si la Administración Tributaria ha cobrado un periodo fiscal del Impuesto sobre la Renta prescrito, **incurrirá en un cobro indebido de la deuda tributaria, dando cabida a una solicitud de devolución de impuesto, conforme se desprende de la lectura del párrafo del citado precepto, en concordancia con el Artículo 1637 del Código Civil**.

Lo anterior se sustenta sobre la base de que la obligación fiscal o tributaria no es una obligación disponible, como sucede con las obligaciones comunes emanadas de una relación de Derecho Privado, sino indisponible, de naturaleza impositiva, es decir el obligado no decide por su propia voluntad si adquiere o no la carga impositiva que ley le ha atribuido, cuando se han materializado los elementos de la obligación tributaria. Esto sumado, al hecho como se ha indicado, que la prescripción en materia tributaria, tiene los matices de una prescripción extintiva, **pero en torno a la potestad de exigir el cobro del impuesto, es decir en términos sustantivos y no de carácter procesal, sin necesidad de ejercer demanda de reconocimiento judicial del crédito o bien la ejecución forzosa de la obligación fiscal**.

En efecto, la doctrina ha mantenido de forma uniforme el criterio respecto a las características de la prescripción extintiva. En tal sentido, el jurista **NICOLÁS COVIELLO**, habla de la justificación de la prescripción extintiva, en los siguientes términos:

“Varias razones suelen aducirse para justificar la prescripción extintiva: el interés social de que las relaciones jurídicas no queden por largo tiempo inciertas, la presunción de que descuida el ejercicio del propio derecho no tiene voluntad de conservarlo, la utilidad de castigar la negligencia, la acción del tiempo que todo lo destruye. Todas estas razones pueden aceptarse, ya que no se excluye recíprocamente, sino que convergen todas a justificar cumplidamente la prescripción”. (Véase **Doctrina General del Derecho Civil, primera edición, Ciudad de Buenos Aires, Argentina, Editorial Valleta Ediciones S.R.L., 2006, página 432**).

El autor indica claramente los diversos motivos que pueden dar lugar a la justificación de la prescripción extintiva, sobre la base de que se presume que el sujeto ha dejado o bien renunciado por su propia voluntad a su derecho. Aclarada la naturaleza y de la prescripción tributaria, luego de exponer los conceptos normativos y doctrinales enunciados, este Tribunal analiza en concreto los siguientes tópicos: (i) si la Administración Tributaria ha realizado alguna gestión de las que se listan en el Artículo 184 del Decreto ejecutivo N° 170 de 27 octubre de 1993, que reglamenta el Artículo 738 del Código Fiscal, que será citado en su momento y que interrumpen el término de la prescripción del derecho de cobrar el Impuesto sobre la Renta, correspondiente a los periodos fiscales enunciados, según las constancias probatorias que constan en el expediente; (ii) y por último si en efecto, la Administración Tributaria hizo publicar en la lista de morosos del Impuesto sobre la Renta, en el diario La Estrella de Panamá, el día lunes 27 de diciembre de 2004, el requerimiento de pago al contribuyente _____, portador de la cédula de identidad personal número _____.

I. COMPROBACIÓN DE LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN, SEGÚN EL ARTÍCULO 184 DEL DECRETO EJECUTIVO N° 170 DE 27 OCTUBRE DE 1993.

De lectura del expediente de primera instancia se aprecia a fojas 23, 24 y 25 convenios de arreglos de pagos y formulario de manifestación de aceptación de los términos y condiciones del plazo de la moratoria para el pago de impuestos nacionales, introducida por la Ley 45 de 5 de agosto de 2009. El convenio de arreglo de pago, visible a foja 23 del *dossier*, está amparado en la Ley 53 de 24 de octubre de 2001, precepto de orden legal que concedió una moratoria para el pago de los impuestos nacionales adeudados al fisco; mientras que el convenio de pago que aparece en la foja 24 del precitado expediente se encuentra fundamentado en la mencionada Ley 45 de 5 de agosto de 2009.

Estos documentos aparecen suscritos, vía electrónica por el citado contribuyente y se dieron en el marco del otorgamiento legal de moratorias con el objeto de que los contribuyentes que habían incurrido en **morosidad**, tuviesen la opción de cancelar sus deudas tributarias vencidas, a la Administración Tributaria, sin la aplicación de intereses, recargos y multas que se habían generado a causa del atraso e impuntualidad de los pagos en los periodos fiscales correspondientes. Para ello, las leyes de moratorias antes mencionadas, establecieron como requisito de procedibilidad la suscripción de un convenio de arreglo de pago por parte de los contribuyentes en estado morosidad, a fin de que se acogiesen a los beneficios en mención.

Por tanto estos convenios de arreglo de pago, deben venir de la voluntad unilateral y formal de los contribuyentes morosos, pero sujetándose a los términos y condiciones a

plazo que se habían establecido en las enunciadas leyes de moratoria. En ese sentido, el Artículo 2, de la Ley 53 de 24 de octubre de 2001, determinó que únicamente la moratoria comprendía las obligaciones tributarias causadas hasta el 1 de octubre del año 2001; en tanto que el Artículo 4 de la Ley 45 de 5 de agosto de 2009, estableció que el periodo de la moratoria, abarcaba los tributos causados y morosos hasta el 30 de junio de 2009.

Definidas las obligaciones tributarias morosas que pueden entrar en ambas moratorias, se tiene que el plazo de prescripción del derecho del fisco a cobrar el Impuesto sobre la Renta, relativo a los periodos fiscales 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999, pudo haber sufrido una interrupción, pues tales periodos se encuentran dentro del rango de tributos causados y morosos objeto de las moratorias. Sobre el particular, este Tribunal considera oportuno transcribir el texto literal del Artículo 184 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, que es del siguiente tenor:

“Artículo 184.- Interrupción de la prescripción.

El término de prescripción se interrumpe:

- a) por auto ejecutivo dictado contra el contribuyente o responsable;
- b) **por arreglos de pagos celebrados con la Dirección General de Ingresos o por promesa de pago escrita del contribuyente o responsable;**
- c) por cualquier actuación escrita del funcionario competente encaminada a cobrar el impuesto; o
- ch) por solicitud de devolución de impuesto presentada por el contribuyente o responsable.”(El énfasis es del Tribunal).

Tal como se desprende la norma reglamentaria, es un modo de interrupción del término de prescripción, considerando que en el caso que nos ocupa, los arreglos de pago, bajo la modalidad de “convenio” se suscribieron sobre la base del principio de legalidad, pues los mismos se derivaron de regulaciones legales especiales. Por tanto, dichas gestiones deben ser ubicadas en el tiempo para determinar con certeza, si se interrumpió el plazo de prescripción, según lo expone la parte apelante.

En tal sentido, este Tribunal examina el cómputo del plazo de prescripción del derecho del fisco a cobrar el Impuesto sobre la Renta, causado en los periodos fiscales 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999 frente a la fecha en que fueron suscritos los convenios de arreglos de pago. Para ello, el cuadro que a continuación se describe muestra de manera esquemática, la fecha en que se configuraría el término de prescripción del cobro del Impuesto sobre la Renta causado por cada uno los periodos fiscales, contado desde el último día del año en que el debieron ser pagados:

PERIODOS FISCALES CONSIDERADOS PRESCRITOS POR EL CONTRIBUYENTE	FECHA EN QUE SE CUMPLIRÍAN LOS 7 AÑOS EN LOS CUALES TIENE DERECHO EL FISCO PARA COBRAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
1994	31 de diciembre de 2002
1995	31 de diciembre de 2003
1996	31 de diciembre de 2004
1997	31 de diciembre de 2005
1998	31 de diciembre de 2006
1999	31 de diciembre de 2007

Sin perjuicio de lo anterior, el contribuyente suscribió el día 3 de diciembre de 2001 un convenio de arreglo de pago con la Administración Tributaria, con fundamento en la moratoria concedida mediante la precitada Ley 53 de 24 de octubre de 2001 y la misma estableció como término máximo para el cumplimiento del convenio de pago hasta el día 28 de febrero de 2002, conforme al ordinal 3 del Artículo 4 *ibídem*. El citado convenio se celebró con antelación a la fecha en que se materializaría el plazo de la prescripción, de siete años, para exigir el cobro del Impuesto sobre la Renta, en cada uno de los periodos fiscales enunciados, descontinuado el plazo de la prescripción antes computado y surgiendo un nuevo plazo en ese sentido, tal como se expone en el siguiente cuadro:

PERIODOS FISCALES CONSIDERADOS PRESCRITOS POR EL CONTRIBUYENTE	FECHA LÍMITE PARA EL CUMPLIMIENTO DE LOS CONVENIOS DE ARREGLOS DE PAGO.	FECHA EN QUE SE CUMPLIRÍAN LOS 7 AÑOS EN LOS CUALES TIENE DERECHO EL FISCO PARA COBRAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
1994	28 de febrero de 2002	28 de febrero de 2009
1995	28 de febrero de 2002	28 de febrero de 2009
1996	28 de febrero de 2002	28 de febrero de 2009
1997	28 de febrero de 2002	28 de febrero de 2009
1998	28 de febrero de 2002	28 de febrero de 2009
1999	28 de febrero de 2002	28 de febrero de 2009

Por tanto, en atención al principio *efecto de puesta a cero del contador*, el plazo de la prescripción en proceso, se ha interrumpido, desde el momento en que el contribuyente presentó a su entera voluntad convenio de arreglo de pago, a fin de que fuese susceptible de las ventajas fiscales que otorgaba la antes mencionada ley de moratoria, iniciando con ello, un nuevo plazo de prescripción de siete años para que la Administración Tributaria

pudiese ejercer su derecho a cobrar el Impuesto sobre la Renta causado durante tales periodos fiscales. En tal sentido, el momento en que se pone el contador a cero, es el día límite previsto en la comentada ley de moratoria para el cumplimiento de los convenios de arreglos de pago que se hubiesen suscritos, que data del 28 de febrero de 2002.

En el presente escenario, el contribuyente no cumplió el convenio de arreglo de pago suscrito al amparo de la antes anotada Ley 53 de 24 de octubre de 2001 en el plazo límite improrrogable para hacer efectivo el **pago total de la deuda tributaria** debida, sobre la base de los términos convenidos, que vencía el día 28 de febrero de 2002. Dado que el Código Fiscal no contiene en su articulado un ámbito conceptual destinado a la definición legal de pago y obligaciones a plazo, resulta oportuno recurrir, en virtud del principio de analogía, a los textos imperativos de los Artículos 1010 y 1044 del Código Civil, los cuales entran a definir qué se entiende por obligaciones a plazo y cuando se considerará pagada una deuda u obligación, en los siguientes términos:

“Artículo 1010.

Las obligaciones para cuyo cumplimiento se haya señalado un día cierto, sólo serán exigibles cuando el día llegue.

Entiéndese por día cierto aquel que necesariamente ha de venir, aunque se ignore cuándo.

Si la incertidumbre consiste en si ha de llegar o no el día, la obligación es condicional, y se regirá por las reglas de la Sección precedente.

Artículo 1044.

No se entenderá pagada una deuda sino cuando completamente se hubiese entregado la cosa o hecho la prestación en que la obligación consistía”.

Dado que no se saldó de forma íntegra la obligación tributaria, correspondientes a los antes dichos periodos fiscales del Impuesto sobre la Renta, en los plazos en debieron ser enteramente satisfechos, en virtud del convenio de arreglo de pago, se tiene que la deuda tributaria no fue pagada dentro del plazo preceptuado en la mencionada ley de moratoria, quedando aun insatisfecha. Es decir, que si no se pagó totalmente la deuda tributaria, en medio del tiempo señalado para la moratoria, subsistirá la obligación fiscal y no se tendrá por realizado legalmente su pago (confróntese fojas 16, 18 y 52 del expediente de primera instancia).

Visto desde esta perspectiva, al volver a realizar el conteo del término de la prescripción de siete años, desde el 28 de febrero de 2002, el Impuesto sobre la Renta causado en los reiterados periodos fiscales, prescribía el 28 de febrero de 2009. De tal suerte, que no ha quedado acreditado en el expediente de primera instancia, que antes del 28 de febrero de 2009, se perfeccionó algunos de los modos de ruptura del término de la prescripción, contemplados en el Artículo 184 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, antes transcrito, por lo que el término de la prescripción se cumplió al 28 de febrero de 2009.

Y en efecto, el día 30 de septiembre de 2009, el contribuyente concertó un segundo convenio de arreglo de pago con la Administración Tributaria, sobre la base de la Ley 45 de 5 de agosto de 2009 antes citada, tal como se observa a fojas 24 y 25 del expediente de primera instancia. De tal manera, que con posterioridad a la configuración en el tiempo del plazo de prescripción en referencia, se generó unos de los modos que provocan su interrupción, no obstante, que ya para entonces había transcurrido dicho lapso de tiempo.

Por tanto, este Tribunal coincide con lo expuesto por la parte apelante, cuando señala que para el día 30 de septiembre de 2009 ya había transcurrido el término de prescripción de siete años, sin que se hubiere producido alguna de las formas de interrupción del plazo de prescripción antes mencionadas. Y esto es porque, concretamente el cómputo del plazo de prescripción inició desde el 28 de febrero de 2009, tomando en cuenta que el Impuesto sobre la Renta, causado en los citados periodos fiscales, fue objeto de convenio de pago amparado por una ley de moratoria.

Como quiera que en el citado convenio de arreglo de pago, se introdujeron nuevos plazos sujetos al día límite de su cumplimiento, para pagar los periodos fiscales relativos al Impuesto sobre la Renta, de plazos vencidos y por ende exigibles, dicho convenio es una especie de reconocimiento espontáneo de la deuda tributaria por parte del contribuyente que ha incurrido en morosidad. Es decir, que la reanudación íntegra del plazo de prescripción ocasionada por la suscripción del convenio de arreglo de pago, conforme a la enunciada ley de moratoria, es un elemento que no puede alterar bajo ninguna circunstancia el lapso de tiempo que el fisco tiene para ejercer su derecho a cobro del impuesto, pero retro trayéndose a la fecha límite para el cumplimiento del citado convenio.

A diferencia de la deuda de naturaleza civil, en donde tanto el acreedor como el deudor tienen completa libertad, de pactar desde que momento será exigible el cumplimiento de la obligación, en la deuda tributaria, no existe esa libertad pues el impuesto que la genera se debe cobrar en el periodo fiscal que corresponda, es decir la obligación tributaria es legalmente exigible de manera periódica y no depende de la voluntad del contribuyente o bien de la Administración Tributaria. De allí, que el convenio de arreglo de pago, si bien es una manifestación espontánea de reconocimiento de la deuda tributaria por parte del contribuyente, sus efectos van encaminados hacia la cancelación de la obligación tributaria mediante el otorgamiento de **facilidades de pago**, quitándole los intereses, recargos y multas imputados al contribuyente moroso, por su incumplimiento, **sin que ello signifique el nacimiento de una nueva obligación tributaria**.

Es por ello que sin duda alguna, la idea central de la celebración de convenios de arreglos de pago introducidos por la ley de moratoria, no es la de reemplazar o bien la de subrogar

el momento en que es exigible legalmente el pago de un determinado impuesto vencido, si dicho convenio no se cumple, **pues tal convenio no varía en nada el objeto y las condiciones primarias de la obligación tributaria provocando su novación y por ende su extinción.** El elemento tendencial de los convenios de arreglos de pago, es cómo se logrará su cumplimiento ante la inobservancia del obligado tributario que ha caído en morosidad.

II. **PUBLICACIÓN DE LISTA DE MOROSOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN EL DIARIO LA ESTRELLA DE PANAMÁ, EL DÍA LUNES 27 DE DICIEMBRE DE 2004.**

El presente escenario, se diferencia de otros casos homogéneos, en que la Administración Tributaria, no demostró de manera fehaciente, que hizo publicar en el diario La Estrella de Panamá, en su edición del día lunes 27 de diciembre de 2004, aviso de cobro en donde se identificase el requerimiento de pago al contribuyente _____, portador de la cédula de identidad personal número _____; aun cuando el recurrente aportó junto con el Recurso de Apelación copia auténtica de dicha publicación y en la que no se refleja la identidad de su poderdante, tal como se observa a foja 55 del expediente de primera instancia. Y entendiendo esto como una forma de asegurar que el hecho extintivo, sobre el cual se centró la advertencia de prescripción formulada vía solicitud por el citado contribuyente, no se materializó en el tiempo.

Lo anterior se debe observar en atención al objeto de la prescripción extintiva de carácter fiscal, no en cuanto a la extinción del ejercicio de acciones judiciales, sino en cuanto al derecho de percibir el impuesto; razón por la cual cuando el contribuyente le advierta a la Administración Tributaria que el cobro de determinados periodos fiscales del Impuesto sobre la Renta ha prescrito, aquella debe verificar si se ha interrumpido el término de prescripción. En el evento de que dicho término se haya interrumpido, a través de algunas de las formas antes señaladas, la Administración Tributaria debe proveer en el expediente, los elementos probatorios que sean lo suficientemente convincentes, para demostrar que el plazo de la prescripción no se ha consumado, debido a su interrupción.

En sentido estricto, la Administración Tributaria está obligada a justificar la interrupción del plazo de prescripción de impuestos, sobre la base de los siguientes tópicos: (i) la Administración Tributaria no debe, ni puede cobrar impuestos causados correspondientes a periodos fiscales en los cuales su derecho a ello ha prescrito; (ii) la prescripción en materia fiscal, es una causa objetiva de extinción de la relación tributaria y no una facultad del obligado para oponer al fisco; y (iii) la prescripción que aquí se analiza no fue alegada vía excepción, sino advertida mediante escrito petitorio. En síntesis, como quiera que la Administración Tributaria, no documentó que efectuó la publicación del aviso de cobro precitado, no cabe duda que este hecho no fue debidamente acreditado, por tanto no interrumpió el término de la prescripción en el año 2004; en síntesis este

Tribunal considera que existen suficientes méritos para variar la resolución objeto de la presente alzada, tomando en cuenta que la Administración Tributaria no ejerció su derecho al cobro del Impuesto sobre la Renta causado en los periodos fiscales 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999 antes del 28 de febrero de 2009, fecha en que se cumplía el plazo de la prescripción, extinguiéndose el mismo.

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 Segundo descrito en la parte resolutive de la Resolución N° 213-3217 de 23 de abril de 2010, dictada por la Administración Provincial de Ingresos de la Provincia de Panamá, Dirección General de Ingresos, del Ministerio de Economía y Finanzas, hoy Autoridad Nacional de los Ingresos Públicos, (ANIP), el cual queda así:

“SEGUNDO: Declara PRESCRITO, el Impuesto sobre la Renta, causado en los periodos fiscales de 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999 y atribuido al contribuyente, _____, portador de la cédula de identidad personal número _____”.

SEGUNDO. REVOCAR, el Artículo Tercero descrito en la parte resolutive de la citada resolución.

TERCERO. CONFIRMAR, en todo lo demás la precitada resolución dictada en primera instancia.

CUARTO. ORDENAR, Autoridad Nacional de los Ingresos Públicos la devolución del Impuesto sobre la Renta causado en los periodos fiscales de 1994, 1995, 1996, 1997, 1998 y 1999, que haya pagado en este concepto el contribuyente, _____, en atención a lo establecido en el primer inciso del parágrafo del Artículo 737 del Código Fiscal.

QUINTO. 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 Autoridad Nacional de los Ingresos Públicos.

FUNDAMENTO DE DERECHO. Artículos 737 y 738 del Código Fiscal; Artículos 13, 582, 1010, 1014, 1637, 1694, 1696 y 1700 del Código Civil; Artículos 156, 165 y 166 de la Ley N° 8 de 31 de marzo de 2010.

Notifíquese y Cúmplase.

(FDO.)REINALDO ACHURRA SÁNCHEZ
Magistrado

(FDO.)ISIS ORTIZ MIRANDA
Magistrada

(FDO.)ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA
Magistrada

(FDO.)ELÍAS SOLÍS GONZÁLEZ
Secretario General