



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución de Fondo n.º TAT-RF-041 de 7 de mayo de 2021
EXPEDIENTE: 142-18

VISTOS:

La firma forense -----, actuando en su calidad de apoderados especiales del contribuyente -----, propietaria de la Finca identificada con el RUC -----, ha presentado ante este Tribunal, Recurso de Apelación contra la Resolución n.º 201-4832 de 11 de mayo de 2011 y su acto confirmatorio, contenido en la Resolución n.º 201-4056 de 6 de julio de 2017, ambas dictadas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), por las cuales se decidió negar la solicitud de exoneración de la finca antes descrita, presentada por el referido contribuyente.

ANTECEDENTES:

El contribuyente -----, solicitó, mediante apoderado legal debidamente constituido, la EXONERACIÓN DEL IMPUESTO DE INMUEBLE POR USO RELIGIOSO, de la Finca n.º -----, inscrita en el Registro Público al Rollo --- de la sección de la Propiedad Horizontal, provincia de Panamá, ubicada en el corregimiento de San -----, distrito y provincia de Panamá, consistente en la unidad departamental número --- del Condominio ----- (Foja 1 del expediente de antecedentes).

El contribuyente sustentó su petición, en que la citada finca, es de su propiedad, y ha sido destinada a la vivienda exclusiva del Presidente de la Misión, quien, junto con un grupo de Misioneros, es responsable de establecer la Iglesia en cada región del país, dedicándose 100% a trabajar y servir a la corporación, no pudiendo dedicarse a ninguna otra actividad, lo cual se enmarca en lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 764 del Código Fiscal, según el cual, se exceptúan del impuesto de inmuebles, aquellos destinados o que se destinen a los cultos permitidos por el Estado, los seminarios conciliares y casas episcopales y los destinados o que se destinen exclusivamente a actos religioso-sociales con fines no lucrativos.

Junto con su solicitud, el contribuyente presentó las certificaciones de personería jurídica y de titularidad de la finca 26,560, así como evidencia de la autorización de la DGI a la Corporación, para recibir donaciones deducibles de impuesto sobre la renta, así como una

declaración jurada, por parte del apoderado de la Iglesia de Jesucristo de Los Santos de los Últimos Días, mediante la cual se certifica el uso de la referida propiedad inmobiliaria (Foja 3 del expediente de antecedentes).

ACTO IMPUGNADO:

La Administración Tributaria dio respuesta a la solicitud del contribuyente, mediante la Resolución n.º 201-4832 de 11 de mayo de 2011 (Fojas 7-9 del expediente de antecedentes), negando la misma, con fundamento en las siguientes consideraciones:

*“Que en atención al artículo 764 del Código Fiscal, la Dirección General de Ingresos, mediante Resolución 201-831 del 23 de marzo de 2007, indica que para efectos del numeral 3 del artículo 764 del Código Fiscal se entenderán como bienes destinados a los cultos permitidos por el Estado, seminarios conciliares y casas episcopales, actos religiosos-sociales y educativos con fines no lucrativos, los que sean de propiedad de organizaciones no gubernamentales (“ONG”) debidamente reconocidos como asociaciones sin fines de lucro por la Dirección General de Ingresos, **siempre y cuando en los mismos se desarrollen las actividades anteriormente descritas por la propia ONG, entre las que se destacan: Iglesias, Templos y Centros Escolares con fines no lucrativos.**”*

RECURSO DE RECONSIDERACIÓN:

Una vez notificada la resolución antes mencionada, el apoderado legal del contribuyente interpuso Recurso de Reconsideración (Fojas 11-15 del expediente de antecedentes), en el cual solicitó la revocatoria del referido acto administrativo, con fundamento en las siguientes consideraciones:

“...

CUARTO: *Que LA IGLESIA ha destinado la Finca in examine exclusivamente como “casa episcopal” o en términos de LA IGLESIA CASA DEL PRESIDENTE DE MISIÓN, quien junto a un grupo determinado de misioneros es el responsable de llevar la labor evangelizadora de LA IGLESIA a cada región del país. Nótese igualmente, que la CASA DEL PRESIDENTE DE MISIÓN es donde son recibidos todos los misioneros enviados al país, a efectos de prepararlos para su labor; y en donde se reúnen para la coordinación de sus labores evangelizadoras.”*

...

SEXTO: *Que, por ser la labor misionera una actividad no retribuida, LA IGLESIA debe proveerle al Presidente de Misión y a los misioneros, en general, todos los medios necesarios para coexistir, tales como vivienda, transporte, alimentación, entre otros.*

...

OCTAVO: *Que, de la simple lectura del numeral 3 del artículo 764 del Código Fiscal, es evidente que el legislador a [sic] previsto la exención del impuesto de inmueble no sólo a los templos, iglesias, parroquias o santuarios per se, sino también:*

- 1. A los seminarios conciliares, es decir, los sitios de formación de sacerdotes.*
- 2. A las casas episcopales, entendiéndose por tales aquellas en donde reside el obispo y/o demás autoridades eclesiásticas.*
- 3. A los inmuebles destinados exclusivamente a actos religiosos-sociales con fines no lucrativos.*

*Precisamente, la Casa del Presidente de Misión, bajo el esquema organizacional de LA IGLESIA, corresponde a una casa episcopal, según los términos de la iglesia católica; por lo que le es aplicable esta acepción y la correspondiente exoneración a la **Finca N° -----**. Lo contrario dejaría en evidencia un trato discriminatorio para con los demás cultos reconocidos por el Estado panameño.” (Foja 12 del expediente de antecedentes)*

En relación con el argumento de rechazo esgrimido por la Administración Tributaria, el letrado indicó en el hecho noveno de su recurso, que la referida Finca se encuentra dentro de las actividades contempladas tanto en el citado numeral 3 del artículo 764, como en el artículo 2 de la Resolución n.º 201-831 del 23 de marzo de 2007.

Respecto al uso que se le da a la Finca, el recurrente destaca en el hecho décimo de su recurso, que en la “*casa episcopal*” o *CASA DEL PRESIDENTE DE MISIÓN*, vive el *Presidente de la Misión* y realiza sus funciones eclesiásticas como por ejemplo: *son recibidos unos cien (100) misioneros anualmente, en donde se le dan capacitaciones y les son asignadas las áreas de misión, en donde llevarán [sic] tareas de evangelización....el Presidente de la Misión entrevista a los misioneros cada seis (6) semanas, para conocer sobre los avances de su labor y de sus necesidades, proveyéndoles del apoyo espiritual y material necesario.*

Destacamos que el Presidente de la Misión, dedica todo su tiempo a presidir, coordinar, cuidar y dirigir los misioneros y capacitar a los demás líderes eclesiásticos en el país en la obra misional, en forma regular ...trabaja o atiende entre 160 y 220 misioneros a la vez, saliendo del país, cuando termina su misión, luego de lo cual es reemplazado por otro presidente.” (Foja 13 del expediente de antecedentes)

Por otro lado, el apoderado del contribuyente se refirió a la potestad reglamentaria de la Dirección General de Ingresos, indicando que, de conformidad con la Constitución Política, la facultad reglamentaria de las leyes de la República, reside en cabeza del Presidente de la República y el Ministro correspondiente, citando además el artículo 15 del Código Civil, y el artículo 35 de la Ley 38 de 2000, así como jurisprudencia de la

Corte Suprema de Justicia, relacionada con la naturaleza y finalidad de las normas reglamentarias, y su subordinación a la Constitución y la Ley, sirviendo de preámbulo para indicar que “a través de la Resolución n.º 201-831 de 23 de marzo de 2007, se han introducido nuevos elementos, condiciones, restricciones y limitaciones no contemplados en el numeral 3 del artículo 764 del Código Fiscal, reformando y desvirtuando la ley, por medio de una norma reglamentaria que no expedida por el Ejecutivo, sino por un funcionario de jerarquía menor, concluyendo que, condicionar la aplicación de la exoneración solicitada a la referida resolución, es contrario a lo establecido en el numeral 3 del artículo 764 del Código Fiscal, y la jerarquía de las normas legales.

RESOLUCIÓN CONFIRMATORIA:

La Administración Tributaria resolvió el recurso presentado por el apoderado del contribuyente, mediante la Resolución n.º 201-4056 de 6 de julio de 2017 (Fojas 19-22 del expediente de antecedentes), en la cual, decidió mantener, en todas sus partes, la Resolución n.º 201-4832 de 11 de mayo de 2011, con base en las siguientes consideraciones:

“Que los terrenos y mejoras que estén destinados a actos religiosos se encuentran exentos del Impuesto de Inmuebles, tal como lo establece el artículo 764, Parágrafo 3 del Código Fiscal:

...

No obstante, la Ley No. 28 de 8 de mayo de 2012, en su artículo 6 que modifica el artículo 764 del Código Fiscal agrega una limitante a los inmuebles que ya goza [sic] de una exoneración previa, cuando señala dispone [sic] lo siguiente:

Artículo 6. Se adiciona un párrafo final al artículo 764 del Código Fiscal.

...

Las excepciones de que trata este artículo, así como las exoneraciones de este impuesto concedidas en otras leyes especiales, solo podrán ser aplicadas por una sola vez; en consecuencia, ningún inmueble podrá gozar de dos exoneraciones de este impuesto a la vez. (párrafo adicionado según artículo 6, ley 28/2012)

Que al momento de solicitar el recurrente la exoneración de la Finca 26560-8708, con fundamento en el numeral 3 del artículo 765 [sic] del Código Fiscal, la misma mantenía una exoneración automática, con fecha de finalización 28 de mayo de 2012.

Dicho lo anterior, podemos indicar que el contribuyente... al solicitar la exoneración de la finca -----, se encontraba en uso de una exoneración previa, por tanto, la Dirección General de Ingresos se encontraba imposibilitada para otorgar la exención de este impuesto.

RECURSO DE APELACIÓN:

Una vez notificada la Resolución n.º 201-4056 de 06 de julio de 2017, el apoderado del contribuyente interpuso formal Recurso de Apelación en los estrados del Tribunal Administrativo Tributario (Fojas 1-7 del expediente del Tribunal), en el cual se refirió a la motivación utilizada por la Administración Tributaria para mantener el acto impugnado, indicando que se trata de una nueva argumentación, variando su razonamiento, pasando de manifestar que la exoneración no se otorgaba porque el uso que se le daba al inmueble no era el establecido en la ley, a indicar que la misma no era viable a raíz de un cambio legislativo posterior a la petición presentada, que impedía la existencia de dos exoneraciones al mismo tiempo, lo cual que dista de lo expuesto en el acto originario, lo que constituye, en su opinión, una violación al debido proceso, al no haber sido objeto de debate ni discutido en la etapa de reconsideración, además de no ser suficiente para negar la exoneración, por las siguientes razones:

1. Al momento de presentar la solicitud de exoneración, e inclusive de sustentarse el recurso de reconsideración, la normativa vigente no contemplaba restricción alguna para gozar de dos exoneraciones de impuesto de inmueble, lo cual, sin embargo, tampoco era pretendido por su mandante.
2. Respecto a la ultraactividad del artículo 6 de la Ley 28 de 2012, destacó que la misma entró en vigencia al día siguiente de su promulgación, en la Gaceta Oficial n.º 27,029-C de 8 de mayo de 2012, es decir, con posterioridad a su solicitud y a la interposición del Recurso de Reconsideración, por lo tanto, no era una norma aplicable retroactivamente, sustentando su posición en jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, concluyendo que la DGI debió aplicar la versión vigente del artículo 764 del Código Fiscal al presentar la solicitud.
3. Aunado a lo anterior, agregó que lo dispuesto en el párrafo añadido por el referido artículo 6 de la Ley 28 de 2012, no implica que el contribuyente que se encuentre disfrutando de una exoneración, se acoja a otra, renunciando a la inicial, máxime cuando esta alcanzaba, solo las mejoras, en el presente caso.
4. Igualmente, apuntó que al momento de mantener el acto administrativo impugnado, el 6 de julio de 2017, había vencido la exoneración inicial, tal como lo indica el propio acto impugnado.

ESCRITO DE OPOSICIÓN:

Mediante la Resolución n.º TAT-ADM-090 de 21 de agosto de 2020 (Foja 50 del expediente del Tribunal), se admitió el Recurso de Apelación, corriéndose traslado al Director General de Ingresos, quien se opuso al mismo, mediante apoderado legal (Fojas 55-58 del expediente del Tribunal), en el cual consideró como errónea la interpretación del artículo 764, numeral 3 del Código Fiscal realizada por el apoderado del contribuyente, ya que la norma no se refiere a la definición de casa episcopal plasmada en los recursos presentados. Aunado a lo anterior, manifestó que aun en el evento que se le hubiese vencido

la exoneración a las mejoras, la Finca no tiene derecho a la exoneración, al no calificar dentro de los supuestos plasmados en el numeral 3 del artículo 764 del Código Fiscal.

En relación a la jurisprudencia y el argumento planteado en relación con la ultraactividad de la ley, indicó que si bien es cierto, un contribuyente puede, voluntariamente, desistir de una exoneración para acogerse a otra, debe cumplir con los requisitos establecidos en la ley, reiterando que, en este caso, la vivienda del presidente de la Misión, no se encuentra en los supuestos contemplados por la ley, al no constituir un lugar para las actividades de culto propias de la iglesia que representa el contribuyente.

En este sentido, amplió que si la ley hubiese contemplado que el beneficio también aplicaba a las casas donde residen los misioneros, presidentes de congregaciones religiosas, etc., estos supuestos hubiesen quedado descritos expresamente en la ley, y no es este el caso.

ALEGATOS FINALES:

Mediante la Resolución n.º TAT-PR-079 de 1 de diciembre de 2020 (Fojas 63-66 del expediente del Tribunal), se evaluó la admisibilidad de las pruebas presentadas y se concedió un plazo común de cinco (5) días hábiles, para que presentasen sus alegatos de conclusión, sin embargo, ninguna de las partes hizo uso de este derecho.

CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL:

Una vez analizadas las constancias procesales, nos abocamos a decidir la presente controversia, que guarda relación, tal como ha sido descrito en los párrafos precedentes, en el rechazo de la solicitud de exoneración presentada por el contribuyente, en virtud de lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 764 del Código Fiscal.

1. Aspectos procesales

Antes de proceder con el análisis de fondo, debemos pronunciarnos sobre la cantidad de irregularidades procesales que se han producido en este caso, iniciando con la dilación en dar respuesta al Recurso de Reconsideración presentado por el contribuyente, en el mes de agosto de 2011, sin embargo, la resolución confirmatoria no es expedida hasta el 6 de julio de 2017, y notificada, casi un año después, en mayo de 2018.

Aunado a lo anterior, la referida resolución decide mantener la decisión original, con una motivación distinta a la plasmada inicialmente, tal como ha sido apuntado por el apoderado del contribuyente, aplicando, además, la Ley 28 de 2012, norma que entró en vigencia con posterioridad a la fecha de la solicitud, ignorando también el hecho de que la exoneración de las mejoras venció en el año 2012, es decir, 5 años antes de la expedición de la Resolución n.º 201-4056 de 6 de julio de 2017, tal como se resume a continuación:

| ACTUACIÓN PROCESAL | FECHA DE VIGENCIA/NOTIFICACIÓN |
|--|--------------------------------|
| Solicitud de exoneración de impuesto de inmueble | 24 de agosto de 2010 |
| Resolución n.º 201-4832 de 11 de mayo de 2011 | 5 de agosto de 2011 |
| Recurso de Reconsideración | 30 de agosto de 2011 |
| Ley 28 de 2012 | 9 de mayo de 2012 |
| Fin de Exoneración de mejoras | 28 de mayo de 2012 |
| Resolución n.º 201-4056 de 6 de julio de 2017 | 17 de mayo de 2018. |
| Recurso de Apelación | 6 de junio de 2018 |

Ante este escenario, debe recordarse a la Administración Tributaria, que la aplicación de la normativa no es opcional, ni puede realizarse de forma parcial, o solo en lo conveniente a los intereses del fisco, máxime cuando se han producido situaciones tan delicadas en este caso, en franco detrimento al contribuyente.

Para este Tribunal, es claro que se ha violentado, en este caso, la prohibición a la reforma peyorativa, al mantener una decisión, con base en una motivación distinta a la contenida en el acto impugnado, actuación censurada de forma sostenida por este Tribunal, además de aplicar, retroactivamente, la Ley 28 de 2012, a pesar de que esta norma no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 46 de la Constitución (mención expresa de retroactividad, orden público e interés social), e ignorar lo dispuesto en el artículo 32 del Código Civil, en relación con la vigencia y aplicación de las normas jurídicas.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia ha manifestado lo siguiente:

“Al revisar las normas que la actora considera vulneradas, este Tribunal Colegiado observa que se ha infringido el artículo 32 del Código Civil. Lo anterior es así, pues tal confrontación es posible debido a que el acto derogado, conlleva el principio de ultraactividad, o sea, eficacia ulterior a su pérdida de vigencia para regular las situaciones nacidas bajo su imperio.

Recientemente, se dictó la Ley 6 de 2005, que derogó la Ley 11 de 2004, es decir, que las medidas para el fomento y desarrollo de la industria desaparecieron, tal y como lo menciona el artículo 83 de esta Ley 6, a partir de su promulgación, la cual se hizo efectiva en la Gaceta Oficial N° 25232 de 3 de febrero de 2005, en la cual no menciona en ninguna disposición que tiene efectos retroactivos, por lo que la Ley 11 de 2004, goza de ultraactividad, lo que implica que esta norma pese a perder su vigencia, tiene eficacia residual y puede ser aplicada para regular los efectos que se produjeron cuando estaba vigente. Por tanto, la cuestión jurídica clave en el caso presente, se basa en la ya mencionada ultraactividad.

Al respecto, la Corte Constitucional Colombiana ha señalado lo siguiente:

"El legislador puede determinar el momento hasta el cual va a producir efectos una disposición legal antigua, a pesar de haber proferido otra nueva que regula de manera diferente la misma materia. La aplicación ultraactiva, tiene fundamento constitucional en la cláusula general de competencia del legislador para mantener la legislación, modificarla o subrogarla por los motivos de conveniencia que estime razonables." (COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-619/01 de 14 de junio de 2001.)

En reciente fallo de 24 de mayo de 2010, la Sala Tercera precisó, en torno al principio de ultraactividad de la Ley, lo siguiente:

"...

Así las cosas, de conformidad con el Decreto de Gabinete No. 36 del 10 de febrero de 1990 "Por el cual se crea dentro de la Contraloría General de la República la Dirección de Responsabilidad Patrimonial y se adopta su procedimiento," así como el Decreto No. 65 del 23 de marzo de 1990 "Por el cual se dicta el reglamento de Determinación de Responsabilidades," que aunque fueron derogados por la Ley 67 del 14 de enero de 2008, son aplicables en virtud del principio de ultraactividad de la Ley, por el cual una ley derogada sigue produciendo efectos y sobrevive para algunos casos concretos, como el que

nos ocupa, puesto que las actuaciones y diligencias deben regirse por la Ley vigente al tiempo de su iniciación, salvo que la propia ley disponga cosa distinta.

..."

La Corte reitera que, aún cuando la Ley N° 11 de 2004: "Que adopta medidas para el fomento y desarrollo de la industria", hoy se encuentra derogada por la Ley 6 de 2005, "Que implementa un programa de equidad fiscal", no puede perderse de vista que constituye la normativa aplicable al caso planteado, ya que regularon situaciones consolidadas durante su vigencia. Esto es lo que nuestra jurisprudencia reconoce como la ultraactividad de la Ley derogada, que tiene fundamento en lo que está dispuesto en, precisamente, el artículo 32 del Código Civil. (Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, 16 de diciembre de 2011)

Por su parte, este Tribunal se ha pronunciado en casos similares, en los cuales el fisco ha transferido la carga de su propia dilación, a los contribuyentes, en este tipo de solicitudes, indicando lo siguiente:

"...la dilación de la Administración Tributaria para pronunciarse sobre la solicitud del contribuyente, no puede operar en contra de éste, máxime cuando al momento de ser elevada la solicitud, el contribuyente cumplía con los requisitos legales correspondientes, ya detallados en líneas anteriores." (Resolución n.º TAT-RF-048 de 17 de junio de 2014)

En adición a las irregularidades descritas hasta el momento, en la segunda instancia, la Administración Tributaria remitió el expediente de antecedentes de forma incompleta, por lo que fue necesario devolver y reiterar en varias ocasiones, la solicitud de envío del expediente de antecedentes completo (Fojas 14-48 del expediente del Tribunal), según lo dispuesto en el artículo 1240-E del Código Fiscal, y proceder con la reposición del expediente, lo cual a todas luces evidencia un mal manejo de la documentación, y un claro perjuicio al contribuyente, por lo que se le hace un llamado de atención a la Administración Tributaria respecto a la importancia de salvaguardar, en todo momento, los derechos de los contribuyente, y especialmente, cuidar la documentación según los parámetros establecidos en su normativa interna, y la ley de procedimiento administrativo general.

En virtud de las consideraciones anteriores, procedemos a realizar el análisis de fondo, con base en el fundamento fáctico y jurídico relacionado con la presente controversia, que debió realizarse desde el principio, y de forma oportuna.

2. Análisis de Fondo.

Tal como se ha indicado previamente, la solicitud del contribuyente, se fundamenta en lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 764 del Código Fiscal, norma que disponía, a la sazón, lo siguiente:

"Artículo 764. Se exceptúan de este impuesto los siguientes inmuebles:

1. ...
2. ..
3. *Los destinados o que se destinen a los cultos permitidos por el Estado, los seminarios conciliares y casas episcopales y los destinados o que se destinen exclusivamente a actos religiosos- sociales y educativos con fines no lucrativos;*

4.”

En relación con la aplicación de esta norma, la Corte Suprema de Justicia explica que “*los supuestos de exención del pago del impuesto de inmueble, contenidos en la norma impugnada, están delimitados por el destino al cual sirve el bien inmueble exento. De esta manera, el artículo 32 de la ley 6 de 2005, que modifica el artículo 764 del Código Fiscal lo que hace es definir cuáles inmuebles están exentos del pago del impuesto, sin entrar a considerar la calidad del propietario. En términos más precisos, la exención del pago del impuesto, tal cual está redactada la norma, viene determinada por el destino del bien inmueble a actos no lucrativos.*” (Pleno. 23 de junio de 2006)

En virtud de lo anterior, es crucial, para la solución de esta controversia, desentrañar el sentido y alcance del concepto de casa episcopal, alegado por el contribuyente, y verificar si el destino que se le da al bien, se compadece con los supuestos establecidos en la Ley, y en consecuencia, el contribuyente tenía derecho a obtener la exoneración solicitada, recordando, además, que el motivo de rechazo de la solicitud, fue el supuesto incumplimiento de lo dispuesto en la Resolución n.º 201-831 de 23 de marzo de 2007, proferida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, que en su artículo segundo, indica lo siguiente:

“SEGUNDO: Para efectos del numeral 3 del artículo 764 del Código Fiscal se entenderán como bienes destinados a los cultos permitidos por el Estado, seminarios conciliares y casas episcopales, actos religiosos-sociales y educativos con fines no lucrativos, los que sean de propiedad de organizaciones no gubernamentales (“ONG”) debidamente reconocidas como asociaciones sin fines de lucro por la Dirección General de Ingresos, siempre y cuando en los mismos se desarrollen las actividades anteriormente descritas por la propia ONG, entre las que destacan:

Iglesias

Templos

Centros escolares con fines no lucrativos” (Énfasis suplido)

Al respecto, debe indicarse que esta disposición, enumera, dentro de los bienes destinados a cultos permitidos por el Estado, aquellos donde se desarrollen las siguientes actividades:

- Seminarios conciliares y casas episcopales.
- Actos religiosos-sociales.
- Actos educativos con fines no lucrativos.

Igualmente, debe destacarse que el listado previsto en la parte final de la norma transcrita, es de carácter abierto, por lo tanto, no consideramos que la lista deba limitarse a las iglesias, templos y centros escolares con fines no lucrativos, en la medida en que se destinen a los usos indicados arriba.

Antes de proseguir, debemos pronunciarnos respecto a los argumentos del apoderado de la parte apelante, quien señala, por un lado, que la Resolución n.º 201-831 de 23 de marzo de 2017, introduce nuevos elementos, condiciones, requisitos y condiciones no contemplados en el numeral 3 del artículo 764 del Código Fiscal, sustentando su punto en el artículo 15 del Código Civil.

En este sentido, es pertinente aclarar, que la citada resolución se encuentra aún vigente, y no ha sido objeto de pronunciamientos respecto a su ilegalidad o inconstitucionalidad, por lo tanto, tiene fuerza obligatoria, de conformidad con el propio artículo 15 invocado por el apelante, y tampoco consideramos que la misma establezca elementos que excedan lo dispuesto en el artículo 764, numeral 3 del Código Fiscal, más bien establece medidas para la operatividad y aplicación de la normativa, sin ir más allá de lo que establece la ley, por lo tanto, mal podría ignorarse o suspenderse su aplicación sin un pronunciamiento previo de las autoridades competentes.

Por otro lado, el acto impugnado no explica a profundidad en qué medida el contribuyente incumple con los supuestos establecidos en la ley, y parece basarse únicamente en el argumento del solicitante, en el sentido de que la vivienda es utilizada “exclusivamente” como casa del Presidente de Misión.

Al respecto, no se observa, en el acto impugnado, análisis alguno sobre las pruebas aportadas por el contribuyente, o que se haya cumplido con lo dispuesto en el artículo sexto de la citada Resolución n.º 201-831 de 23 de marzo de 2007, que establece lo siguiente:

“SEXTO: Los Administradores Provinciales de Ingresos deberán tomar las medidas que sean necesarias para inspeccionar el inmueble cuya exoneración se solicita, a fin de confirmar las alegaciones que fundamentan la solicitud de la ONG...”

Por otro lado, en la vía gubernativa, no se valoran los argumentos y pruebas presentadas, así como las explicaciones del recurrente, en el sentido de que, en la citada finca, se reciben y preparan misioneros, y funciona como lugar de reunión y coordinación de sus labores evangelizadoras, y que el Presidente de Misión, como líder eclesiástico, se dedica exclusivamente a la labor misionera, actividad no retribuida, que conlleva la provisión, por parte de LA IGLESIA, de los medios necesarios para coexistir, tales como vivienda, transporte, alimentación, entre otros.

Por el contrario, lo que se observa en la resolución confirmatoria, además de la referida e injustificable dilación en atender el recurso presentado, la pérdida del expediente, la introducción de un nuevo argumento para mantener su decisión, consistente en la aplicación retroactiva y parcial de una norma (conductas que reiteramos, atentan contra los derechos procesales del contribuyente), es un giro radical en la argumentación de la Administración Tributaria, que incluye un reconocimiento tácito del cumplimiento la causal contenida en el numeral 3 del artículo 764, al indicar que “*los terrenos y mejoras que estén destinados a*

actos religiosos se encuentran exentos del Impuesto de Inmuebles, tal como lo establece el artículo 764, Parágrafo 3 del Código Fiscal...No obstante, la Ley No. 28 de 8 de mayo de 2012, en su artículo 6 que modifica el artículo 764 del Código Fiscal agrega una limitante a los inmuebles que ya goza [sic] de una exoneración previa” (énfasis suplido), lo cual nos lleva a concluir que, habiéndose determinado la improcedencia de los argumentos que llevaron a mantener la decisión, el aspecto medular de la presente controversia, es determinar el destino que se le da al bien, considerando las pruebas y argumentos presentados por el solicitante, quien indicó que la labor del Presidente de Misión, es un trabajo a tiempo completo, que implica la dedicación exclusiva a las actividades establecidas en los estatutos de la Iglesia, que además cuenta con la aprobación de la Dirección General de Ingresos para obtener donaciones exentas del Impuesto sobre la Renta, y que el inmueble es utilizado para actividades de índole religioso, dentro de las cuales se encuentra la recepción y capacitación de misioneros, sin que se haya realizado una ponderación adecuada de estos elementos por parte del fisco.

En este sentido, no podemos coincidir con los argumentos vertidos por el apoderado del fisco en su escrito de oposición, al ignorar lo apuntado en el acto confirmatorio, y retrotraer el proceso a considerar que la definición de casa episcopal aportada por el apoderado del contribuyente constituye una interpretación errónea de la normativa, cuando la misma no define qué se entiende por casa episcopal, dándole prioridad a las actividades desarrolladas en el inmueble objeto de la solicitud y un listado abierto, tal como ya señalamos.

Al respecto, el término episcopal, se define, en su acepción como adjetivo, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, como “*perteneciente o relativo al obispo.*”¹

Sin embargo, más allá de aludir al título de obispo, propiamente tal, consideramos que el término se refiere, en el contexto del artículo 764, numeral 3 del Código Fiscal, a las casas utilizadas por los líderes de las organizaciones eclesiásticas, o aquellas destinadas a las finalidades de la respectiva congregación, lo cual ha quedado debidamente comprobado mediante la presentación del pacto social y los estatutos de la Corporación del Presidente de la Iglesia -----, quien otorga el referido pacto, de acuerdo con los lineamientos constitutivos de la referida iglesia, a nivel internacional, y se erige como la máxima figura o representante de dicha congregación en nuestro país, además de la utilización del referido inmueble para la capacitación, instrucción y orientación de misioneros.

En este sentido, la página web de la referida Iglesia, señala que la misma se divide en áreas geográficas, y éstas, a su vez, se dividen en Estacas, que son subdivisiones geográficas

¹ <https://dle.rae.es/episcopal?m=form>. Consultada el 16 de abril de 2021, a las 10:25 a.m.

similares a una diócesis católica. Por ejemplo, la estaca de Panamá, forma parte del área de Centroamérica.²

Al respecto, se destaca que *“Un presidente de estaca y dos consejeros dirigen la estaca. El presidente de estaca es el sumo sacerdote que preside en una estaca. Estos líderes velan por el bienestar espiritual y temporal de los miembros de la Iglesia...El presidente de estaca es un hombre a quien se le ha pedido servir como voluntario en esa posición. Él supervisa los programas de la Iglesia en una zona geográfica definida, conformada por congregaciones llamadas barrios, y es responsable de ayudar a los miembros de la estaca en su empeño por seguir a Jesucristo. También supervisa las actividades de los obispos y los líderes de barrio, asesorándoles según las necesidades...Por lo general, el presidente de estaca presta servicio por un período de nueve años.”*³

En virtud de lo anterior, este Tribunal interpreta la exención contenida en el numeral 3 del artículo 764 del Código Fiscal, como extensiva a los inmuebles relacionados con las actividades eclesiásticas, incluyendo las casas episcopales, entendidas como aquellas en las que residen las autoridades eclesiásticas, incluyendo, pero no limitando a obispos, sacerdotes, jefes de misión, misioneros y personas con investiduras y vocaciones similares, dependiendo de las normas internas de la respectiva congregación, en los términos establecidos en los artículos segundo, tercero y sexto de la Resolución n.º 201-831 de 23 de marzo de 2007, y considera que la postura aplicada en este caso por la Dirección General de Ingresos, es injustificadamente limitada, además de las observaciones realizadas previamente, que evidencian una intencionalidad de rechazar la solicitud y mantenerla, a cualquier costo, sin entrar en un verdadero análisis sobre el destino del bien, el cual, como se ha señalado, es el elemento crucial para determinar la procedencia o no de la solicitud presentada por el contribuyente, reiterando que la normativa contiene listados abiertos, es decir, meramente ejemplificativos, y que las únicas exclusiones expresas, según los artículos segundo, tercero y sexto de la Resolución n.º 201-831 de 23 de marzo de 2007, son, además de la utilización para fines distintos a los establecidos en el numeral 3, a la existencia de oficinas administrativas de la ONG que ocupen más de la mitad del inmueble; la utilización del inmueble con fines comerciales; o que el inmueble se dé en arrendamiento a terceras personas, no siendo este el caso, según los argumentos e información que consta en el expediente.

PARTE RESOLUTIVA

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

² <https://www.churchofjesuschrist.org/topics/church-organization/how-the-church-is-organized?lang=spa>. Consultada el 19 de abril de 2021 a las 9:35 a.m.

³ Ídem.

PRIMERO: REVOCAR, en todas sus partes, la Resolución n.º 201-4832 de 11 de mayo de 2011 y su acto confirmatorio, contenido en la Resolución n.º 201-4056 de 6 de julio de 2017, ambas dictadas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), por las cuales se decidió negar la solicitud de exoneración de impuesto de inmueble de la Finca identificada con el RUC -----, presentada por el contribuyente -----.

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

TERCERO: DEVOLVER el expediente de antecedentes y remitir copia autenticada de la presente resolución a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (DGI).

CUARTO: ORDENAR el cierre y archivo del presente expediente, una vez ejecutoriada la presente resolución.

FUNDAMENTO DE DERECHO: Artículo 764, numeral 3 del Código Fiscal; Resolución n.º 201-831 de 23 de marzo de 2007.

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