

REPÚBLICA DE PANAMÁ



**MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN**

Vista Número 945

Panamá, 26 de junio de 2023

**Proceso Contencioso Administrativo
de Plena Jurisdicción.**

Contestación de la demanda.

Expediente 1031282022.

La Licenciada Layla Marissa Solano Pinilla, actuando en nombre y representación de **Domingo Antonio Solano Peñaloza**, solicita que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-6467 de 03 de octubre de 2019, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, sus actos confirmatorios y para que se hagan otras declaraciones.

Honorable Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia.

Acudo ante el Tribunal, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 5 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, con el propósito de contestar la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción descrita en el margen superior.

I. Los hechos en que se fundamenta la demanda, los contestamos de la siguiente manera:

Primero: No es un hecho; por tanto, se niega.

Segundo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Tercero: No es un hecho; por tanto, se niega.

Cuarto: No es un hecho; por tanto, se niega.

Quinto: No es un hecho; por tanto, se niega.

Sexto: Es un hecho; por tanto, se acepta (Cfr. fojas 23 y 24 del expediente judicial).

Séptimo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Octavo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Noveno: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo Primero: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo Segundo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo Tercero: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo Cuarto: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo Quinto: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo Sexto: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo Séptimo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo Octavo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Décimo Noveno: No es un hecho; por tanto, se niega.

Vigésimo: No es un hecho; por tanto, se niega.

Vigésimo Primero: No es un hecho; por tanto, se niega.

II. Normas que se aducen infringidas.

La apoderada especial del demandante sostiene que el acto acusado infringe las siguientes normas:

A. Del Código Fiscal, contenido en la Ley 8 del 27 de enero de 1956, publicada en la Gaceta Oficial 12995 el 29 de junio de 1956, las siguientes disposiciones, en este orden:

- **Artículo 737**, modificado por la Ley 6 de 2 de febrero de 2005, publicada en la Gaceta Oficial 25232 el 3 de febrero de 2005, (actualmente derogado por la Ley 76 de 13 de febrero de 2019, que aprobó el Código de Procedimiento Tributario en la República de Panamá), el cual señalaba que el derecho del Fisco a cobrar el impuesto, 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 (Cfr. foja 17 del expediente judicial).

- **Artículo 738**, que dispone que el término de la prescripción, se interrumpe por cualquier actuación escrita del funcionario competente encaminada a cobrar el impuesto (Cfr. fojas 17 y 18 del expediente judicial).

- **Artículo 1324**, subrogado por la Ley 9 del 23 de diciembre de 1964, publicada en la Gaceta Oficial 15,275 el 28 de diciembre de 1964, el cual señala que la acción penal por las

infracciones fiscales prescribe a los diez (10) años contados desde el día de la infracción (Cfr. foja 18 del expediente judicial).

- **Artículo 1329**, el cual señala que los vacíos en el procedimiento penal se llenarán por las disposiciones del Código Judicial y las leyes que lo adicionen y reformen, en cuanto sean compatibles con la naturaleza de la respectiva situación (Cfr. foja 19)

B. De la Ley 38 de 31 de julio de 2000, que regula el procedimiento administrativo en general y dicta otras disposiciones, la siguiente disposición:

- **Artículo 34**, el cual señala que las actuaciones administrativas en todas las entidades públicas se efectuarán con arreglo a normas de informalidad, imparcialidad, uniformidad, economía, celeridad y eficacia, garantizando la realización oportuna de la función administrativa, sin menoscabo del debido proceso legal, con objetividad y con apego al principio de estricta legalidad (Cfr. fojas 19 y 20 del expediente judicial).

III. Breves antecedentes del caso.

De acuerdo con la información que consta en el expediente judicial, el acto acusado de ilegal, lo constituye la **Resolución 201-6467 de 03 de octubre de 2019**, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, por medio de la cual, se resolvió lo siguiente:

“

...

PRIMERO. DECLARAR LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL dentro de las presentes sumarias por supuesta Defraudación Fiscal.

SEGUNDO. ORDENAR EL CIERRE Y ARCHIVO DE LA INVESTIGACIÓN del contribuyente **CLAES S.A.**

TERCERO. ADVERTIR al contribuyente que contra la presente resolución cabe recurso de reconsideración el cual podrá ser interpuesto dentro de los quince (15) días hábiles a partir de la notificación de la presente resolución.

...” (Cfr. foja 25 del expediente judicial)

Debido a su disconformidad con el mencionado acto administrativo, el recurrente interpuso un recurso de reconsideración, siendo éste confirmado en todas sus partes a través de la Resolución 201-8120 de 02 de diciembre de 2019 (Cfr. fojas 26 a 30 del expediente judicial).

Posteriormente, el demandante presentó un recurso de apelación ante el Tribunal Administrativo Tributario, quienes confirmaron el acto impugnado, en todas sus partes, por medio de la Resolución TAT-RF-077 de 12 de julio de 2022, misma que fue notificada el 08 de agosto de 2022, quedando así agotada la vía gubernativa (Cfr. fojas 31 a 44 del expediente judicial).

En virtud de lo anterior, la Licenciada Layla Marissa Solano Pinilla, actuando en nombre y representación de **Domingo Antonio Solano Peñaloza**, acudió a la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, el 06 de octubre de 2022, a fin de interponer la acción contencioso administrativa de plena jurisdicción que ocupa nuestra atención, la cual fue admitida por el Tribunal a través de la Providencia fechada catorce (14) de octubre de dos mil veintidós (2022) (Cfr. foja 45 del expediente judicial).

Por otro lado, debemos mencionar que este Despacho por conducto de la Vista Número 069 de 13 de enero de 2023, promovió y sustentó recurso de apelación contra la Providencia fechada catorce (14) de octubre de dos mil veintidós (2022), mediante la cual se admite la demanda de plena jurisdicción descrita en el margen superior, señalando en ese momento, que el recurrente no cumplió con el requisito de admisibilidad previsto en el numeral 2 del artículo 43 de la Ley 135 de 1943, modificado por el artículo 28 de la Ley 33 de 1946, que se refiere a "**lo que se demanda**"; en concordancia con el artículo 43a de la Ley 135 de 1943, adicionado por el artículo 29 de la Ley 33 de 1946; no obstante lo anterior, el Tribunal de Segunda Instancia a través de la Resolución de once (11) de mayo de dos mil veintitrés (2023), resolvió confirmar la admisión de la demanda que hoy nos ocupa (Cfr. fojas 73 a 81 y 92-99 del expediente judicial).

IV. Argumentos del actor.

Al sustentar su pretensión, la apoderada judicial del demandante señala que la entidad demandada violó los artículos 737, 738, 1324 y 1329 del Código Fiscal, manifestando que al concurrir a declarar la representante legal de la sociedad Claes, S.A., existió la interrupción de la

prescripción que refiere la norma; que la entidad al haber procedido con el inicio de las investigaciones por presunta defraudación fiscal, constituye el elemento interruptor de la prescripción; que a la fecha de la presentación de la denuncia y la concurrencia de la representante legal de Claes, S.A., no se había configurado el plazo de diez años que dispone la norma; y que al momento de la expedición del acto objeto de reparo, existía la Ley que creó el Código de Procedimiento Tributario y la Guía Tributaria para el Contribuyente, los cuales contemplan temas en torno a la prescripción de impuestos, así como su interrupción mediante las causales que ahí se disponen (Cfr. fojas 17 a 19 del expediente judicial).

Continuando con sus alegaciones, la jurista indica que se ha conculcado el artículo 34 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, toda vez que existían múltiples condiciones que evidenciaban la interrupción de la prescripción declarada por el funcionario emisor del acto (Cfr. fojas 19 y 20 del expediente judicial).

V. Posición de la sociedad Claes, S.A.

Por su parte, el Licenciado José Ángel Baker Herrera, actuando en nombre y representación de la sociedad Claes, S.A., en su calidad de tercero interesado, presentó su posición en relación a la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción en análisis, oponiéndose a que se acceda a lo solicitado en el libelo, a fin que sea declarado por el Tribunal que no es ilegal el acto objeto de reparo, ni sus actos confirmatorios.

VI. Descargos de la Procuraduría de la Administración en representación de los intereses de la entidad demandada.

Luego de analizar los argumentos expuestos por el recurrente, con el objeto de sustentar los cargos de ilegalidad formulados en contra del acto acusado, esta Procuraduría procede a contestar los mismos, advirtiendo que, conforme se demostrará, **no le asiste la razón a Domingo Antonio Solano Peñaloza**; criterio que basamos en lo que exponemos a continuación.

En el marco de lo antes indicado, este Despacho se opone a las alegaciones expresadas por el demandante, puesto que de acuerdo a las evidencias que reposan en el expediente judicial, se observa que la Dirección General de Ingresos del Ministerio de

Economía y Finanzas (entidad demandada), cumplió con toda la normativa que conllevó a determinar como prescrita la acción penal; por ende, el acto impugnado y sus actos confirmatorios fueron emitidos conforme a la ley aplicable.

Bajo este contexto, estimamos importante mencionar los sustentos que sirvieron de base a la entidad demandada para emitir el acto objeto de reparo, es decir, la **Resolución 201-6467 de 03 de octubre de 2019**, la que, al respecto, indicó lo siguiente:

“

...

La investigación tiene su génesis con la denuncia presentada por el señor **DOMINGO ANTONIO SOLANO PENALOZA** con cédula de identidad personal No.8-116-266, según las facultades otorgadas por el artículo 752-A del Código Fiscal, consiste en una supuesta defraudación fiscal, la cual en términos generales señala que radica en el no pago del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Complementario, Impuesto de Timbre y licencia comercial, ahora aviso de operación, en los periodos fiscales 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 2008.

...

Que el contribuyente **CLAES, S.A.**, fue sometido a investigación por parte del Departamento de Fiscalización y Auditoría para el año 2010, donde se procedió a verificar los datos señalados en la denuncia presentada por el señor **DOMINGO ANTONIO SOLANO PEÑALOZA**, donde señala la posible defraudación cometida por **CLAES, S.A.** por la omisión de las declaraciones de renta para los periodos fiscales 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, y 2008, y consecuentemente los pagos de impuesto complementario, impuesto de timbre y licencia comercial, ahora aviso de operaciones.

Que, para la fecha de 5 de octubre de 2009, mediante providencia se nombró al funcionario de instrucción y se comisionó al Departamento de Fiscalización para el acopio de la información requerida en esta investigación.

Dentro de las investigaciones realizadas tenemos que de acuerdo a los contratos presentados y las transacciones realizadas por **CLAES S.A.** las demás empresas relacionadas **ESCLA S.A. e INVERSIONES YAP LAM S.A.**, se deduce una supuesta suma defraudada de **TRESCIENTOS VEINTE Y SEIS MIL QUINIENTOS SESENTA Y SEIS CON 72/100 CENTAVOS (B/. 326,566.72)**, más recargo, de los periodos 2003 a 2008, que se desprende de las declaraciones presentadas sin operaciones para estos periodos, incurriendo así en una posible infracción del artículo 752 Código fiscal.

Consta dentro de las sumarias que el 3 de febrero de 2010 fue sometida a los rigores de declaración indagatoria la señora **JEANY MARIA YAP LAM DE MONTANER** quien es la representante legal de la sociedad **CLAES S.A.**, quien en términos generales señaló no estar de acuerdo con el informe del Departamento de Fiscalización y Auditoría ya que la sociedad denunciada una tenedora de acciones 'holding' y que el contrato entre las sociedades **CLAES S.A. Y ESCLA S.A.** no se ejecutó.

Por otro lado, entre otros actos procesales se dictó providencia de 26 de febrero de 2010, prorrogado la conclusión del sumario por sesenta (60) días hábiles de igual manera mediante providencia de 24 de mayo de 2010 se da prorroga de treinta (30) días adicionales para concluir con la etapa de investigación.

...

En este mismo orden de ideas vemos que luego de lo señalado en líneas anteriores no se da ningún otro acto procesal que justifique la prórroga de la etapa de investigación, en los años 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 y 2018, no se emite ninguna resolución que sustente la prolongación del presente proceso es por lo que es deber de la administración tributaria, respetar las normas tanto constitucionales como legales.

Si bien es cierto, esta investigación inicia en el año 2009, la misma es una denuncia sobre hechos ocurridos en los años 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 y 2008, en cuanto a lo que nuestro Código Fiscal señala en su artículo 1324 la acción penal por infracciones fiscales prescribe a los diez (10) años contados desde el día de la infracción.

Con respecto a los términos procesales, vemos que los mismos no se cumplieron, en cuanto a la investigación no existe constancia alguna dentro del cuaderno penal fiscal que explique la razón jurídica que sustente por qué en un periodo del año 2010 al 2018 no se concluye con la etapa sumarial sobrepasando con creces el término señalado para tal fin según lo normado en el artículo 1263 del Código Fiscal.

En cuanto a la acción penal, se colige del artículo 1324 que esta investigación se encuentra prescrita por tratarse de hechos ocurridos que datan de más de diez (10) años.

Por lo que corresponde al Director General de Ingresos tal y como lo señala el artículo 1290 del Código Fiscal, manifestar su concepto en el caso que nos ocupa.

En la etapa de instrucción sumarial se lleva a cabo la importante tarea de recabar elementos de convicción- las

pruebas- con el objeto de determinar la existencia de la defraudación, así como los vinculados. De manera, pues, que en esta fase no se trata de decidir o enjuiciar la responsabilidad del presunto autor, sino de aportar al proceso cuantos datos, de toda clase, que puedan brindar información sobre el hecho investigado y sus autores, cómplice, padrino o encubridor, ya sea en lo favorable o desfavorable.

Asimismo, debemos dejar constancia que dentro de las presentes investigaciones se ha respetado el principio constitucional del debido proceso, no se ha menoscabado el derecho a la defensa, pues no podríamos llamar a responder por presunta defraudación fiscal al representante legal de **CLAES S.A.**, ya que estaríamos violentando las garantías fundamentales del procesado, continuando con un proceso ya prescrito.

Por lo tanto, concluimos que debe decretarse prescripción de la acción Penal, ya que los hechos en que se fundamenta la presente denuncia sobrepasan más del tiempo señalado para ello según la normativa penal fiscal.

..." (El resaltado y subrayado es del Despacho) (Cfr. fojas 22 a 25 del expediente judicial)

En este sentido, al apreciar las fundamentaciones de la entidad para emitir el acto acusado, consideramos importante acentuar que el origen de la investigación se da por una denuncia presentada por el hoy demandante, en la cual señalaba que la sociedad Claes, S.A., había incurrido en una presunta defraudación fiscal, toda vez que dicha persona jurídica no efectuó el pago del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Complementario, Impuesto de Timbre y licencia comercial, actualmente aviso de operación, en los periodos fiscales 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 2008.

Sobre este contexto, si bien el artículo 752-A del Código Fiscal, adicionado por la Ley 31 de 22 de junio de 2009, dispone que "...*Cualquier persona podrá denunciar ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, toda evasión, omisión, retención indebida, apropiación, defraudación de tributos y cuales quiera otras infracciones sancionadas por el Código Fiscal...*", y bajo esta premisa, el recurrente se encontraba facultado para presentar su denuncia; **lo cierto es que, la controversia en análisis, se circunscribe en determinar si la acción penal consecuente de la investigación se encuentra prescrita, por lo que la causa que hoy nos**

ocupa, no mantiene como objetivo establecer si la sociedad denunciada incurrió o no en aquella defraudación fiscal (Cfr. Gaceta Oficial Digital 26309 publicada el 23 de junio de 2009).

En ese mismo hilo conductor de ideas, debemos ahora hacer alusión a lo que dispone el artículo 752 del Código Fiscal, modificado por la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, el cual indica que “...La defraudación fiscal de que tratan los numerales 11, 12 y 13 de este artículo se sancionará con multa no menor de cinco veces ni mayor de diez veces la suma defraudada **o con pena de prisión de dos a cinco años...**”, siendo así que al observar el contenido de esta norma, así como del artículo 752-A antes referido, podemos colegir claramente que **nos encontramos ante asuntos fiscales de tipo penal**, toda vez que la presunta defraudación fiscal puede conllevar como sanción, penas de prisión (Cfr. Gaceta Oficial Digital 26489-A publicada el 15 de marzo de 2010).

Bajo este escenario, vemos pues que, al tratar la denuncia presentada sobre asuntos penales fiscales, nos corresponde analizar lo que al respecto disponen los artículos 1311 y 1324 del Código Fiscal, los cuales señalan lo que a seguidas se anota. Veamos:

“Artículo 1311. Todo asunto penal fiscal cuya tramitación no esté especialmente regulada en cualquier otro Título de este Código, se regirá por las disposiciones de este Título y del siguiente.” (Cfr. Gaceta Oficial 12995 publicada el 29 de junio de 1956)

“Artículo 1324. La acción penal por las infracciones fiscales prescribe a los diez (10) años contados desde el día de la infracción. La pena por las mismas infracciones prescribe en el mismo plazo, a contar desde la ejecutoria de la resolución que la imponga.” (Cfr. Gaceta Oficial 15.275 publicada el 28 de diciembre de 1961)

(El resaltado y subrayado es del Despacho)

En relación a lo anterior, debemos indicar que el Título III del Código Fiscal dispone todo lo referente al “Procedimiento Penal Común”, siendo así que, bajo este Título, encontramos el artículo 1324 el cual aborda lo referente a la prescripción de la acción penal. Es así que, al referirnos a la acción penal que refiere dicho precepto legal, esta debe ser entendida como aquella que está encaminada a que la entidad demandada pueda desplegar las acciones penales fiscales contra aquellos contribuyentes que hayan incumplido sus obligaciones tributarias; no obstante, tal como lo manifiesta la norma, dicha acción penal se extinguirá o no podrá ser ejercida, cuando hayan

transcurrido diez (10) años contados desde el día de la infracción y además, las penas aplicables dentro de estos procesos se extinguirán por igual tiempo.

Lo anterior, refiere a lo que se conoce en el universo jurídico como el fenómeno de la prescripción, del cual la Sala Tercera por medio de la Resolución del veintitrés (23) de junio de dos mil veintiuno (2021), al referirse a su conceptualización, expresó lo siguiente:

“
...

Como punto de partida del análisis correspondiente a este epígrafe, se hace preciso manifestar que la Prescripción puede entenderse como un modo por el cual, en ciertas condiciones, el transcurso no interrumpido del tiempo determinado por la Ley da lugar a la extinción de los derechos y las acciones por la inacción del titular de los mismos.

Sobre la Prescripción, el reconocido jurista Manuel Ossorio[2] en su obra *'Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales'* señala que se constituye como un *'medio de adquirir un derecho o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo que la ley determina, y que es variable según se trate de bienes muebles o inmuebles y según también que se posean o no de buena fe y con justo título. La prescripción llámase adquisitiva cuando sirve para adquirir un derecho. Y es liberatoria cuando impide el ejercicio de la acción para exigir el cumplimiento de una obligación. Estos plazos liberatorios son muy variables, conforme a la acción que se trate de ejercitar...'*

También resulta pertinente la definición que al respecto ha brindado Guillermo Cabanellas[3], quien designa como prescripción a la *'Caducidad de los derechos en cuanto a su eficacia procesal, por haber dejado transcurrir determinado tiempo sin ejercerlos o demandarlos'*.

Por su parte, Carlos Vázquez Iruzubieta en su libro *'Doctrina y Jurisprudencia del Código Civil'*, señala que *'El instituto de la prescripción constituye un concepto fundamental en el juego de las relaciones jurídicas... para conseguir la necesaria seguridad jurídica que la vida comunitaria exige...'*

(El resaltado es del Despacho)

Respecto al extracto jurisprudencial antes citado, observamos que la prescripción operará siempre de la mano del transcurrir de un determinado periodo de tiempo fijado por la ley, siendo así que la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, como titular del derecho o siendo la facultada legalmente para sancionar a los contribuyentes por el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, contaba con los diez (10) años que alude la norma para ejercer la

acción penal, la cual al no haber sido activada, trajo como consecuencia que la misma se encontrará prescrita.

Ahora bien, en lo que se refiere al cómputo del término para la prescripción conforme lo dispone el artículo 1324 del Código Fiscal, vemos que la Resolución TAT-RF-077 de 12 de julio de 2022, emitida por el Tribunal Administrativo Tributario, la cual, resolvió el recurso de apelación interpuesto en contra del acto acusado, señala de manera precisa el cálculo de dichos términos, indicando lo que a seguidas se anota. Veamos:

“

...

Así las cosas, conforme a lo señalado en el artículo 1324 del Código Fiscal, debemos partir desde la fecha en que se cometió la supuesta infracción, la cual partiendo del primer año denunciado como defraudado (año 2003), se debe tomar como infringida la norma desde la fecha en que debió declarar y pagar el impuesto sobre la renta e impuesto complementario, que en este caso sería el 31 de marzo de 2004, fecha máxima para presentar la declaración jurada de renta del año 2003, conforme lo establece el artículo 710 del Código Fiscal. Este mismo mecanismo, debe ser aplicado para los años 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, por lo que procederemos a realizar el siguiente cuadro:

Periodo	Fecha de Infracción (fecha en que debió presentarse la DJR)	Prescripción
2003	31 de marzo de 2004	31 de marzo de 2014
2004	31 de marzo de 2005	31 de marzo de 2015
2005	31 de marzo de 2006	31 de marzo de 2016
2006	31 de marzo de 2007	31 de marzo de 2017
2007	31 de marzo de 2008	31 de marzo de 2018
2008	31 de marzo de 2009	31 de marzo de 2019

De tal manera, vemos que la prescripción de la acción penal del último periodo, que en este caso sería el año 2008, prescribió el 31 de marzo de 2019, es decir, que para el 3 de octubre de 2019, fecha en que se notificó al denunciante y al imputado de la decisión de declarar prescrita la acción penal, ya habían transcurrido más de diez (10) años.

(El resaltado y subrayado es nuestro) (Cfr. fojas 39 y 40 del expediente judicial)

Visto lo anterior, en efecto, a la fecha en que fue notificado el acto acusado al denunciante y hoy demandante, **Domingo Antonio Solano Peñaloza**, a saber, en el mes de octubre de 2019, ya

habían transcurrido a partir del 31 de marzo de 2009, más de los diez (10) años que dispone el artículo 1324 del Código Fiscal, con lo cual, la acción penal se encontraba ya prescrita.

Ahora bien, al observar los argumentos de la parte actora, ésta alega que la prescripción de la acción penal fue interrumpida por la administración tributaria, señalando que conforme lo dispuesto en el artículo 738 del Código Fiscal, la misma se interrumpe por cualquier actuación escrita del funcionario competente encaminada a cobrar el impuesto; **sin embargo, debemos manifestar que no nos encontramos ante un Proceso Fiscal Ordinario** en el cual la norma antes referida, en caso tal, sí resultaría aplicable.

En ese sentido, y tal como mencionáramos en párrafos precedentes, la regulación aplicable al caso que nos ocupa obedece a las de un Proceso Fiscal de tipo Penal, por lo que, bajo ese escenario, nos corresponde referirnos a lo que dispone el artículo 1323 del Código Fiscal, el cual señala lo que a seguidas se anota:

“Artículo 1323. En cuanto no se opongan a las disposiciones de este Código **regirán para las infracciones fiscales las de la ley Penal común acerca de la gestación, desarrollo y consumación de los delitos, participación de los inculcados, circunstancias eximentes, graduación de las penas que deban aplicarse en consideración a las circunstancias modificativas de responsabilidad; reincidencia; extinción de la acción Penal** y de las Penas, y responsabilidades civiles.”

(Cfr. Gaceta Oficial 12995 publicada el 29 de junio de 1956) (El resaltado y subrayado es del Despacho)

Vemos pues que, la norma antes citada, establece que **regirán para las infracciones fiscales las de la ley penal común**, de entre las cuales, el artículo señala claramente las que refieren a la extinción de la acción penal, por lo que, conforme a esta disposición, debemos remitirnos a lo que expresaba el artículo 95 del Código Penal, vigente al momento de los hechos generadores de la controversia. Veamos:

“Artículo 95. La prescripción de la acción penal se interrumpe por el auto de enjuiciamiento. La interrupción que así se produzca no puede prolongar el término de la acción penal por un tiempo que exceda de los plazos fijados en el artículo 93. Dicha interrupción afecta a todos cuantos participaron en el hecho punible, aunque los actos interruptivos, no afecten sino a uno solo.

La prescripción interrumpida corre de nuevo desde el día de la interrupción.”

(Cfr. Gaceta Oficial 19.667 publicada el 6 de octubre de 1982) (El resaltado y subrayado es del Despacho)

Así las cosas, podemos apreciar que de acuerdo a lo que dispone el artículo 1323 del Código Fiscal, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 95 del Código Penal de 1982, **la prescripción de la acción penal solo será interrumpida por el auto de enjuiciamiento.**

Sobre este particular, el Tribunal Administrativo Tributario mediante la Resolución Resolución TAT-RF-077 de 12 de julio de 2022, manifiesta muy atinadamente, lo que a seguidas transcribimos:

“
...podemos concluir que efectivamente para que se interrumpa la acción penal debe emitirse lo que en derecho penal se conoce como auto de enjuiciamiento, para que se produzca la interrupción de la prescripción. No obstante, en el presente caso, vemos que la administración tributaria, si bien realizó diversas actuaciones dentro del sumario, tales como auditorías, providencias y la vista fiscal del 31 de mayo de 2018, estas no interrumpen el término de prescripción de la acción penal y no vemos que se haya dictado algún auto de llamamiento a juicio al contribuyente o la conocida ‘formulación de cargos’, tal como lo disponen los artículos 1293 y 1315 del Código Fiscal:

‘Artículo 1293.

Si considera que la investigación ha sido agotada procederá así:

1. Si encontrare que no existe hecho punible o que habiéndolo no existe persona responsable de haberlo cometido, declarará sobreseída la investigación y ordenará el archivo de las diligencias; o
2. Si encontrare que hay plena prueba de la existencia del hecho punible y por lo menos, graves indicios contra el inculpado, **dictará una resolución formulándole el cargo correspondiente**, y ordenándole que aduzca, dentro del término de cinco (5) días hábiles contados desde su notificación, las pruebas que estime convenientes para su defensa.’ (Lo resaltado es nuestro)

‘Artículo 1315.

Conocido un hecho que dé lugar a una sanción, el funcionario competente de primera **instancia dictará resolución en la que formulará los cargos correspondientes contra el inculpado** y lo requerirá para que aduzca las pruebas que estime convenientes para su defensa.

Esta resolución le será notificada personalmente al inculpado, debiendo éste aducir las pruebas correspondientes dentro del término de cinco días hábiles contados desde su notificación.

(Cfr. foja 42 del expediente judicial) (El resaltado y subrayado corresponde a la fuente citada)

Respecto a lo antes citado, podemos observar que aun habiéndose efectuado por parte de la entidad demandada ciertas actuaciones dentro de la investigación, la prescripción no fue interrumpida, toda vez que a la sociedad Claes, S.A., como persona jurídica denunciada no les fueron imputados cargos mediante formal resolución, lo que, para los efectos de la ley penal, resulta equivalente al auto de llamamiento a juicio.

Ante todo lo antes expuesto, tal como mencionamos en párrafos precedentes, la presente causa tiene como objeto determinar la ilegalidad o no de la Resolución 201-6467 de 03 de octubre de 2019, la cual, declaró prescrita la acción penal. Bajo esta premisa, debemos mantener claridad procesal en cuanto a que el litigio en análisis, no mantiene como fin primordial establecer si la sociedad denunciada incurrió o no en defraudación fiscal, puesto que este es un tema de fondo sobre el cual la demanda presentada por la parte actora no trata, ya que el libelo, lo que solicita es que la entidad acusada prosiga con las investigaciones que lleven a determinar si existió o no, tal infracción fiscal.

Es así que, sobre ese hilo conductor de ideas, la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, en aras de cumplir con el principio de estricta legalidad, se vio precisada a declarar la prescripción de la acción penal, conforme lo establece el artículo 1324 del Código Fiscal.

En relación a lo antes esbozado, este Despacho ha podido advertir que entre otro de los argumentos utilizados por la parte actora para sustentar su demanda, señala una supuesta vulneración al debido proceso legal y al principio de estricta legalidad, los cuales, estima que fueron violentados al emitirse el acto atacado de ilegal.

Así las cosas, consideramos oportuno realizar unas sucintas anotaciones sobre estas primordiales garantías procesales, siendo así que en la esfera administrativa la definición del debido proceso, se encuentra consagrada en el artículo 201 (numeral 31) de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, definido de la siguiente manera:

“Artículo 201. Los siguientes términos utilizados en esta Ley y sus reglamentos, deben ser entendidos conforme este glosario:

...

31. Debido proceso legal. Cumplimiento de los requisitos constitucionales y legales en materia de procedimiento, que incluye los presupuestos señalados en el artículo 32 de la Constitución Política: el derecho a ser juzgado conforme a los trámites legales (dar el derecho a audiencia o ser oído a las partes interesadas, el derecho a proponer y practicar pruebas, el derecho a alegar y el derecho a recurrir) y el derecho a no ser juzgado más de una vez por la misma causa penal, policiva, disciplinaria o administrativa.” (El resaltado es nuestro).

Por otra parte, el artículo 34 de la Ley antes citada, dispone lo referente al debido proceso legal y al principio de estricta legalidad, de la siguiente forma:

“Artículo 34. Las actuaciones administrativas en todas las entidades públicas se efectuarán con arreglo a normas de informalidad, imparcialidad, uniformidad, economía, celeridad y eficacia, garantizando la realización oportuna de la función administrativa, sin menoscabo del debido proceso legal, con objetividad y con apego al principio de estricta legalidad. Los Ministros y las Ministras de Estado, los Directores y las Directoras de entidades descentralizadas, Gobernadores y Gobernadoras, Alcaldes y Alcaldesas y demás Jefes y Jefas de Despacho velarán, respecto de las dependencias que dirijan, por el cumplimiento de esta disposición. Las actuaciones de los servidores públicos deberán estar presididas por los principios de lealtad al Estado, honestidad y eficiencia, y estarán obligados a dedicar el máximo de sus capacidades a la labor asignada.” (El resaltado es nuestro)

Respecto al concepto del debido proceso legal, para el ex-magistrado Arturo Hoyos este es ¹, *“una institución instrumental que engloba una amplia gama de protecciones y dentro de la cual se desenvuelven diversas relaciones, por lo que decimos que es compleja, sirve de medio de instrumento para que puedan defenderse efectivamente y satisfacerse los derechos de las personas, las cuales, en ejercicio de su derecho de acción, formula pretensiones ante el Estado para que éste decida sobre ellas conforme a derecho.”*

Sobre esta garantía esencial, de igual forma la Sala Tercera en reiterada jurisprudencia, se ha pronunciado respecto este importante principio, abonando aún más al concepto que ya ha establecido tanto la Ley 38 de 31 de julio de 2000, como la propia doctrina. En este sentido, mediante Resolución del 1 de junio de 2021, expuso lo siguiente:

“...
En ese escenario, surge el contenido esencial del Debido Proceso, que se encuentra integrado por un cúmulo de Derechos que tienen por fin proteger a las partes que acuden ante los Tribunales, como lo son, entre otros, **ser juzgado por Tribunal competente, independiente e imparcial**

¹ Obra: El Debido Proceso, Editorial Temis, S. A., Santa Fe de Bogotá, Colombia, 1996, Pág. 55

preestablecido en la Ley; permitir la bilateralidad y contradicción; aportar pruebas en su descargo; obtener una Sentencia de fondo que satisfaga las pretensiones u oposiciones; la utilización de los medios de impugnación legalmente establecidos; que se materialice la decisión jurisdiccional proferida cuando ésta se encuentre ejecutoriada, y también que los derechos reclamados puedan, en el momento de dictarse la sentencia, ser efectivos". (El resaltado es nuestro)

Por otra parte, en cuanto al principio de estricta legalidad, el autor Roberto Dromi en su obra titulada "Derecho Administrativo", ha señalado que ² *"el principio de la legalidad es la columna vertebral de la actuación administrativa y por ello puede concebirse como externo al procedimiento, constituyendo simultáneamente la condición esencial para su existencia. Agrega que el mismo se determina jurídicamente por la concurrencia de cuatro condiciones que forman su contexto: 1) delimitación de su aplicación (reserva de ley); 2) ordenación jerárquica de sujeción de las normas a la ley; 3) determinación de selección de normas aplicables al caso concreto, y 4) precisión de los poderes que la norma confiere a la Administración".*

Igualmente, la Sala Tercera ha externalizado por medio de su jurisprudencia, decisiones judiciales refiriéndose al importante principio de estricta legalidad, acentuando su finalidad. Al respecto, a través de la Resolución fechada 10 de julio de 2019, manifestó lo siguiente:

"...

Así pues, de una lectura de las disposiciones legales anteriores, se puede concluir que la finalidad del principio de estricta legalidad, es garantizar que la actuación de las autoridades públicas se sujete a un conjunto de reglas y normas previamente establecidas, de forma tal que se evite toda arbitrariedad o abuso de poder que pueda afectar a los administrados" (El resaltado es nuestro)

Conforme lo anterior, esta Procuraduría, basado en los precisos elementos fácticos y de derecho que obran dentro del expediente de marras, estima que **el acto atacado de ilegal cumplió con todo el debido proceso toda vez que a Domingo Antonio Solano Peñaloza, en su calidad de denunciante, por una parte le fue permitido accionar dentro del proceso fiscal de tipo penal, pudiendo exteriorizar sus objeciones a las pruebas presentadas en su momento por la sociedad Claes, S.A., y por la otra, le fue permitido recurrir en contra del acto objeto de reparo, todo lo cual, hizo posible su acceso a la jurisdicción contencioso administrativa.**

² Obra: Derecho Administrativo, Argentina, libro 12 Ed, Hispania Libros-2009, Página 1111).

Aunado a lo antes señalado, apreciamos que la **decisión tomada fue fundamentada principalmente de conformidad con lo que establecen los artículos 1311, 1323 y 1324 del Código Fiscal, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 95 del Código Penal de 1982, dejándose claramente constatado que de igual forma se respetó el principio de estricta legalidad.**

Es así que, al tenor de todo lo antes planteado, ha quedado debidamente sustentado que la parte actora con sus alegaciones, no ha logrado desvirtuar la legalidad del acto acusado ni de sus actos confirmatorios, por lo que en el caso que nos ocupa, todos los cargos de infracción están a llamados a no prosperar, y bajo este escenario, solicitamos al Tribunal que los mismos, sean desestimados.

En el marco de los hechos cuya relación hemos expuesto en los párrafos precedentes, esta Procuraduría solicita a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que **NO ES ILEGAL la Resolución 201-6467 de 03 de octubre de 2019**, emitida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, ni sus actos confirmatorios; y, en consecuencia, se desestime las demás pretensiones del demandante.

VII. Pruebas. Se aduce como prueba documental, la copia autenticada del Expediente Administrativo contentivo de la investigación desarrollada en contra de la sociedad Claes, S.A., que corresponde a este proceso, y que reposa en la entidad demandada.

VIII. Derecho. No se acepta el invocado por el recurrente.

Del Honorable Magistrado Presidente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración


María Lilia Urriola de Ardila
Secretaría General