



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Proyecto No. TAT-RF-080 de 30 de octubre de 2014
EXPEDIENTE: 101-2013

VISTOS:

EL licenciado Jonathan Pacheco, en representación del contribuyente _____, S.A., con RUC _____, presentó ante el Tribunal Administrativo Tributario Recurso de Apelación en contra de la Resolución No. 201-11150 del 25 de septiembre de 2012, emitida por la entonces Dirección General de Ingresos (DGI) del Ministerio de Economía y Finanzas y su acto confirmatorio la Resolución No. 201-12927 de 17 de septiembre de 2013 emitida por la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (ANIP), mediante la cual se dispuso RECHAZAR la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR) del referido contribuyente, correspondiente al período fiscal 2011.

I. HECHOS

El licenciado Jonathan Pacheco apoderado judicial del contribuyente _____, S.A., Presentó al Director General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas Solicitud de No Aplicación del Calculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR), correspondiente al período fiscal 2011 del referido contribuyente alegando que la Tasa Efectiva ocasionada por el Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta es de ____% el cual es mayor del ____% establecido por el artículo 699 del Código Fiscal.

Posteriormente, la Unidad de Evaluación del CAIR, realizó un análisis a la solicitud aportada, en conjunto con los documentos (véase fojas 134-137 del expediente de la DGI).

Una vez realizado el examen correspondiente al informe antes citado conjuntamente con los documentos aportados, el Director General de Ingresos mediante Resolución No. 201-11150 de 25 de septiembre de 2012 (véase foja 142-145 del expediente de la DGI), rechazó la solicitud de no aplicación del CAIR con fundamento en lo siguiente:

“Luego de un análisis detallado de la solicitud de no aplicación CAIR, y su verificación a través de controles informáticos, y al realizar el comparativo entre los ingresos de la Declaración Jurada de Rentas y las Declaraciones de ITBMS y/o Timbres, se observa que existe una diferencia por la suma de B/. _____, de más en ITBMS la cual el contribuyente alega que corresponden a eliminaciones de ingresos, costos y gastos entre compañías fusionadas.

Sin embargo las cuentas de ingresos, costos y gastos de las sociedades fusionadas se integraran entre ellas para efectos de la presentación de la Declaración del Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al período fiscal, en el cual se realizó la fusión.

Por lo tanto se le adiciona los ingresos no reportados en la Declaración Jurada de Renta por la suma de B/. _____, ya que no cumple con la conciliación de la Declaración de Renta versus ITBMS y/o Timbre, ya que está incumpliendo con uno de los requisitos que dicta el artículo 133 “e” para la No Aplicación de CAIR y Decreto Ejecutivo 18 de 1994, Artículo. literal f. (Sic)

“Que el artículo 133 “e” del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, establece los requisitos que deben acompañar las solicitudes de no aplicación del CAIR, a saber:

“Con la solicitud de no aplicación del cálculo alternativo del impuesto sobre la renta, el contribuyente está obligado a incluir² lo siguiente:

...

6. Conciliación entre los ingresos reportados en la declaración de rentas y las declaraciones de ITBMS y/o timbre cuando corresponda.”

...

Decreto Ejecutivo 18 (Por lo cual se reglamenta el Régimen Tributario de la fusión de sociedades)

Artículo 1. Dada la naturaleza jurídica de la fusión de sociedades, los actos, contratos y demás operaciones que resulten necesarios para hacer efectiva la fusión de dos o más sociedades, no estarán sujetos al pago del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles (ITBMS) del Impuesto de Transferencia de Bienes Inmuebles, del Impuesto de Dividendos ni del Impuesto complementario, siempre y cuando la fusión se rija por las siguientes normas:

...

f. las cuentas de ingresos, costos y gastos de las sociedades objeto de la fusión se integraran entre sí para los propósitos de presentación de la declaración de Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal en el cual se realiza la fusión” (véase fojas 143-144 del expediente de la DGI).”

De manera tal que el ejercicio realizado por la Administración Tributaria para determinar la Tasa Efectiva, en donde se objetó los costos y gastos reportados en la Declaración de Renta arrojó un porcentaje de ____% (véase foja 144 del expediente de primera instancia)

El licenciado _____ consecutivamente a la resolución antes mencionada, presentó Recurso de Reconsideración. En primer lugar hace referencia a los artículos citados por la Dirección General de Ingresos utilizados para negar el CAIR, donde indica no observar sea mencionada la palabra sumar, y que según la entidad fiscalizadora

debió hacer el contribuyente _____, S.A., con los ingresos, costos y gastos reportados.

Continúa indicando el letrado en su escrito, que el Decreto Ejecutivo 18 de 1994, artículo 1, literal f señala que los ingresos, costos y gastos se deben integrar, lo que no conlleva el mismo significado de la palabra sumar, de manera que dicha reglamentación lo que busca es integrar los ingresos y gastos de la empresa con un tercero y eliminar los ingresos y gastos entre ellas, de manera que ambos balances converjan no sumar los mismos.

El licenciado Pacheco señala también que las Normas Internacionales de Contabilidad No. 27 (NIC 27), párrafo 20 y 21, señalan lo siguiente:

“20. Se eliminaran es su totalidad los saldos, transacciones, ingresos y gastos intragrupo.

21. Las transacciones y los saldos intragrupo, incluyendo los ingresos, gastos y dividendos, se eliminaran en su totalidad. Las pérdidas y ganancias que se deriven de las transacciones intragrupo y que hayan sido reconocidas como activos, tales como inventarios y activos fijos, se eliminarán en su totalidad.

... ” (véase foja 150 del expediente de la DGI).

Señala además el abogado que toda ley va por encima de cualquier Decreto; y que las Normas Internacionales de Contabilidad son ley de la República de Panamá, el Código Fiscal en su artículo 699, párrafo 3 señala que la Dirección General de Ingresos solo aceptara declaraciones de renta preparadas con base en la normas Internacionales de Información Financiera, de manera que es el fundamento que debe prevalecer según el letrado.

En este mismo orden de ideas, también se indicó que aunque sea sumado o integrado la forma de presentación, el efecto en la renta gravable va a ser el mismo, ya que al reconocerse un ingreso mayor por alquiler de flota de la empresa _____, S.A., (empresa absorbida) por la suma de B/. _____ significa que se debe reconocer un gasto mayor por alquiler de flota de _____, S.A., (empresa sobreviviente) por la misma cantidad, ya que _____, S.A., empresa absorbida no está obligada a presentar declaración de renta para el período fiscal 2011. Existen otras normas que no permiten que los ingresos y gastos de partes relacionadas sean reportados sumados, aunque tenga efecto cero en el resultado de la renta gravable en la compañía sobreviviente, como lo indica la Unidad del CAIR.

Motivado por el Recurso de Reconsideración presentado por el licenciado _____, la Unidad Evaluadora del CAIR profirió un Informe Técnico el cual sirvió de sustento a la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos para emitir la Resolución No. 201-

12927 de 17 de septiembre de 2013, en la cual se Resuelve Mantener en todas sus partes la Resolución No. 201-11150 de 25 septiembre de 2012 argumentando lo siguiente:

“Ingresos no reportados en renta por la suma de B/.

El contribuyente se le adiciona ingresos no reportados en la Declaración Jurada de Renta por la suma de B/., los cuales alego que corresponden a eliminaciones de ingresos, costos y gastos entre compañías fusionadas, incumpliendo con uno de los requisitos que dicta el artículo 133 “e”, ya que dichos ingresos, costos y gastos de las sociedades fusionadas se integran entre ellas para efectos de la presentación de la renta.

El recurrente explica en el recurso de reconsideración que lo que se realizó fue la integración de los ingresos y gastos de las empresas con terceros y eliminar los ingresos y gastos entre ellas de manera que ambos balances converjan, no sumar los mismos.

En el análisis señalado hay que señalar que las Normas Financieras permiten los registros como ustedes mencionan; sin embargo como es del conocimiento de todos el Artículo 133 “e” establece que la base para la aplicación y cálculo del método CAIR son los ingresos y no la consolidación de cuentas, siendo esto lo que establece la ley no es procedente declarar los ingresos de forma diferente a lo que se reflejan en los documentos fuentes de la empresa que sobrevive y de las que fueron absorbidas.

Por ende, por homogeneidad igual procedimientos estarán obligados a utilizar en la Declaración Jurada de renta para los costos y gastos.

Adicionalmente señalamos que los documentos presentados para sustentar dicha objeción corresponden a órdenes de compras y no facturas como argumenta el contribuyente en el recurso de reconsideración como sustento de dicha transacción entre ., S.A. y ., S.A., por lo cual no cumplen con lo establecido con el Artículo 172 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993.

...

Por consiguiente la diferencia en la conciliación de ingresos reportados en renta vs. ITBMS y/o timbres, la cual el contribuyente explica que corresponden a eliminaciones de ingresos, costos y gastos, no se presentan las pruebas que sustenten dicha argumentación, por lo tanto no se cumple con lo que establece el Artículo 133 “e” del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, y la NIC 27.

...”

La entidad fiscalizadora tomando en cuenta todos estos elementos, realizó el cálculo para determinar la Tasa Efectiva correspondiente al Recurso de Reconsideración quedando de la siguiente manera:

Total de Ingresos	
-------------------	--

Mas: Ingresos no reportados en renta	
Total de ingresos gravables	
Total de costos deducibles	
Total de gastos deducibles	
Renta Gravable	
Impuesto Causado	
Tasa Efectiva	

De manera que el contribuyente mantiene una Tasa Efectiva inferior al __% incumpliendo con lo establecido por el artículo 699 del Código Fiscal.

En respuesta al resultado vertido en la Resolución No. 201-12927 de 17 de septiembre de 2013, el apoderado judicial del contribuyente _____ S.A., presentó a los estrados de este Tribunal, en tiempo oportuno, Recurso de Apelación con fundamento en los siguientes argumentos:

En primer lugar el recurrente reafirma lo plasmado en el Recurso de Reconsideración indicado que hay una mala interpretación por parte de la entidad fiscalizadora con respecto al Decreto Ejecutivo 18 de 1994, en su artículo 1, literal f, ya que en esta norma, no se observa en ningún lado que sea mencionada la palabra “SUMAR” que es lo que la Unidad Evaluadora del CAIR alega que _____, S.A., debió haber hecho con los costos y gastos; por lo contrario, dicho decreto señala que se deben *integrar*, lo cual no conlleva el mismo significado de la palabra *sumar*; además que dicha reglamentación lo que busca es integrar los ingresos excedentes de manera que ambos balances converjan, no sumar los mismos.

Vuelve a enfatizar el licenciado que el fundamento que debe prevalecer a la hora de resolver este tema son las normas Internacionales de Información Financiera, adicionando que ya sea sumado o integrado la forma de presentación, el efecto en la renta gravable es el mismo, puesto que al reconocerse un ingreso mayor al alquiler de flota de _____, S.A., por B/. _____ significa que se debe reconocer un gasto mayor por alquiler de flota.

Una vez admitido el Recurso de Apelación, el Tribunal Administrativo Tributario, le concedió el término de cinco (5) días hables, a la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (ANIP), para que presentara escrito de oposición o replica a dicho recurso, el cual hemos hecho un extracto de los puntos más relevantes y que fueron sustentados de la siguiente manera:

“ ...

TERCERO: ... recomendó rechazar la solicitud de No Aplicación del CAIR, toda vez que observó la siguiente inconsistencia:

- Cuando analizó y verifico la conciliación presentada por el contribuyente sobre los ingresos reportados en la declaración de renta y las declaraciones de ITBMS y/o timbre, observó que las mismas no había coherencia o no guardaban homogeneidad, ya que al verificar y comprobar que el contribuyente en su declaración de renta, período fiscal 2011, declaró como ingreso la suma de B/. _____ y en los formularios de ITBMS, el total de operaciones gravadas con ITBMS fue de B/. _____, encontrándose de esta forma diferencias por la suma de B/. _____.

...

En cuanto a esta diferencia encontrada por la Unidad de Evaluación del CAIR, que la suma de B/. _____, correspondían a eliminaciones de ingresos, costos y gastos entre compañías fusionadas.

...

Considerando que la empresa _____, S.A., y Capitales Estratégicos, de acuerdo al artículo 1, literal f del Decreto Ejecutivo No. 18 de 14 de marzo de 1994, dispone expresamente que para efectos de presentación de declaración del impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio fiscal, en el que se realiza la fusión deben integrarse las cuentas de ingresos, costos y gastos de las sociedades objeto de la fusión. Por tanto, mal puede alegar el recurrente en su escrito de apelación que la Unidad de Evaluación del CAIR, señaló que lo que el contribuyente debió haber hecho fue SUMAR.

Por tal razón, no hay conciliación entre los ingresos reportados en la declaración de renta y las declaraciones del ITBMS.

...

nuestro ordenamiento jurídico en materia tributaria, con relación a las fusiones, no contempla eliminaciones de ingresos, costos y gastos, sino por el contrario, deben integrarse las cuentas de ingresos, costos y gastos, para efectos de presentación de declaración de impuesto sobre la renta, correspondientes al ejercicio fiscal.

...

Por otro lado, las normas Internacionales de Contabilidad No. 27 (NIC 27), no aplica para la conciliación de sociedades fusionadas, toda vez que las normas financieras permiten la consolidación de cuentas, sin embargo en los requisitos contemplados en el artículo 133-E son los ingresos, la base para la aplicación y Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR).

QUINTO: No es cierto por lo tanto lo negamos. La Unidad de Evaluación del CAIR señaló en su informe, que el contribuyente _____, S.A., no cumplió con el requisito 6 del Artículo 133-E del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, toda vez que no debió eliminar la suma de B/. _____, como ingresos, costos por compañías fusionadas, lo cual es contrario a lo que el recurrente señala en el recurso de apelación al indicarse *que la Unidad de Evaluadora del CAIR, lo que quiere es inducir al contribuyente al reportar los ingresos y gastos de partes relacionados sean sumados, para que el contribuyente incurra en una presentación engañosa e incluso ser*

considerados delitos financieros.” (véase fojas 24-27 del expediente del TAT)

Mediante Resolución No. TAT-PR-013 01 de abril de 2014 esta Superioridad dispuso ADMITIR la prueba pericial solicitada por el contribuyente (véase fojas 29-32 del expediente del TAT), en la cual _____, S.A., designó al licenciado _____ como perito y por parte del Tribunal Administrativo Tributario fue designado el licenciado _____

El licenciado Bustamante en atención a la primera pregunta “1. Si los ingresos por alquiler de flota fueron eliminados contra los gastos de alquiler de flota en virtud de la fusión entre las empresas _____, S.A., (sobreviviente) y _____, S.A., (absorbida)” (véase foja 31 del expediente del TAT), Su respuesta fue: “en efecto los ingresos de flota facturados por Capitales Estratégicos, S.A., fueron eliminados contra el gasto contabilizado de Alquiler de Flota en _____ S.A.,...” (véase foja 46 del expediente del TAT).

Con relación a la pregunta “2. Que el perito basado en sus conocimientos contables de Normas Internacionales de Información Financiera y de Contabilidad, establezca cual es la forma correcta de presentación de los ingresos y gastos entre empresa fusionadas” (véase foja 31 del expediente del TAT), el licenciado Bustamante señaló que basado en lo que indica el numeral 81 de la NIC 22, resulta entonces evidente que la forma correcta de presentación de los ingresos, costos y gastos en una fusión entre partes relacionadas es eliminando las transacciones que hayan ocurrido entre las entidades relacionadas fusionadas anteriormente o posteriormente a la fecha de la fusión y como ejemplo citó:

- Cuentas por cobrar y pagar entre las sociedades fusionadas.
- Ingresos, costos y gastos realizados como partes relacionadas entre las compañías fusionadas.
- Inversiones y Patrimonios de las sociedades fusionadas.

Finalmente indicó el licenciado Bustamante que al sumar los ingresos, se deben igualmente sumar los costos y gastos, la Unidad Evaluadora del CAIR solo está considerando la inclusión de los ingresos, sin los costos y gasto, lo que provoca un resultado incorrecto (véase fojas 58-60 del expediente del TAT).

En cuanto a la pregunta “3. El perito explique si la renta gravable de empresas _____, S.A., (empresa sobreviviente) varia si se hubiera presentado los ingresos sumados como quiere el funcionario de la Unidad Evaluadora del CAIR o si por el contrario, al no realizarse la eliminación se hubiera tenido que declarar el gasto de alquiler de flota y reportar en el anexo a _____, S.A., (absorbida); dando como resultado la misma renta gravable reportada en la declaración de renta del período fiscal 2011.” (véase foja 31 del expediente del TAT), el licenciado

_____ luego de analizar ambas formas de presentación (véase cuadros a fojas 61-62 del expediente del TAT) comprobó que de cualquier forma el efecto en la determinación de la renta gravable es el mismo, es decir B/. _____ y según el licenciado Bustamante no varía ni cambia si se hubieran presentado los ingresos, costos y gastos integrados (sumados) o con las eliminaciones.

Según el licenciado _____ es por esta razón que en el anexo 72 de la declaración de renta de _____, S.A., no se presentó el gasto de alquiler de flota de _____, S.A., porque fue eliminado por la fusión.

Finalmente sobre la base de la pregunta cuatro que literalmente indica “4. *Que el perito diga si el efecto de presentar los ingresos de alquiler de flota de _____, S.A., (absorbida); por B/_____, sumado como quiere el funcionario de la Unidad Evaluadora del CAIR o eliminándolos contra los gastos de alquiler de flota como fue la presentación que realizó el contribuyente; si cambia la renta gravable y si la tasa efectiva que le da derecho a la aprobación de la solicitud de no aplicación de CAIR se reduce por debajo de __%. El licenciado _____ en cuanto al punto de vista de la Unidad evaluadora del CAIR indicó en su análisis efectuado que la renta gravable, la tasa efectiva, y el impuesto causado, hubiesen tenido las siguientes características:*

- La renta gravable asciende a la suma de B/._____.
- El impuesto sobre la renta causado bajo el método tradicional asciende a la suma de B/. _____.
- El impuesto sobre la renta causado por el Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta asciende a B/. _____ equivalente a una tasa efectiva del ____%.

En cuanto al punto de vista presentado por el contribuyente _____, S.A., en la declaración jurada de rentas para el período fiscal culminado el 31 de diciembre de 2011 según el licenciado _____ la renta gravable, la tasa efectiva, y el impuesto causado hubiesen tenido las siguientes características:

- La renta gravable asciende a la suma de B/. _____
- El impuesto sobre la renta causado bajo el método tradicional asciende a la suma de B/. _____
- El impuesto sobre la renta causado por el Cálculo Alternativo de Impuesto sobre la renta asciende a B/. _____, obteniendo una tasa efectiva del ____% superior al ____% tal como lo indica el artículo 699 del Código Fiscal.

El licenciado Bustamante concluyó en su informe, que indistintamente de la forma de presentación, los resultados en la Declaración Jurada de Renta para el período que culminó el 31 de diciembre de 2011 por la correspondientes _____, S.A., la cual se fusionó con _____, S.A., y _____, S.A., no

tienen ningún tipo de incidencias en la determinación de la renta gravable para el período fiscal antes mencionado.

En cuanto al perito del Tribunal el licenciado _____, con relación a las mismas preguntas concluyo lo siguiente: respuesta a la pregunta No. 1 *De acuerdo al examen que realice de los asientos o registros de contabilidad respectivos de la empresa _____, S.A., pude comprobar se eliminaron ingresos por valor de B/. _____, que estaban registrados en la cuenta de “Otros Ingresos por Alquiler de Flota”. Esta eliminación tuvo su contrapartida por igual monto, en la cuenta denominada “Alquiler de Flota de Autos” debido a que se trataba de operaciones realizadas entre las sociedades _____, S.A., y _____, S.A.,...*

Con relación a la segunda pregunta formulada (véase foja 31 del expediente del TAT), el licenciado _____ indico que de acuerdo con su experiencia de acuerdo a las normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), específicamente la NIC 27 , la forma correcta de presentar los ingresos y gastos entre empresas fusionadas, es igual que la que se utiliza para los efectos de los estados financieros consolidados, consistente en eliminar totalmente en la sociedad sobreviviente, todos aquellos ingresos, costos y gastos que se hayan generados o incurrido por transacciones realizadas entre las entidades fusionadas. Indicó también que la eliminación de tales partidas o transacciones se realiza en la sociedad que resulte sobreviviente luego de la fusión y en todo momento debe mantenerse el efecto cero cuando se trate de ingresos y gastos por partidas o montos recíprocamente iguales entre tales entidades fusionadas.

En cuanto a la pregunta No. 3 del peritaje el licenciado _____ indicó que si se hubieran declarado o presentado los ingresos sumados como lo plantea la Unidad Evaluadora del CAIR, y no así integrados contablemente como también lo establece el literal f del artículo 1 del Decreto Ejecutivo 18 de 1994, en materia de fusión de sociedades, se hubiera tenido que sumar también y declararse el gasto por alquiler de flota de autos, por igual monto del ingreso sumado por la Unidad Evaluadora del CAIR, siendo esto así, el efecto en la renta gravable es de cero, lo que resultaría según el licenciado Chen en la misma renta neta gravable declarada por el contribuyente _____, S.A., (véase fojas 74 del expediente del TAT).

Por último con relación a la pregunta No. 4 el Licenciado _____ indicó que la Tasa Efectiva del Impuesto sobre la Renta que le correspondería pagar al contribuyente _____, S.A., sumándole los ingresos provenientes de la sociedad absorbida, así como también, sumando los gastos provenientes también de la sociedad absorbida, tal cual debe ser, equitativamente y en atención a los principios básicos de

contabilidad financiera o contabilidad por partida doble la renta neta gravable no cambia y, la Tasa Efectiva del impuesto sobre la renta seguirá siendo mayor del ____% (véase foja 75 del expediente del TAT).

Por otra parte mediante la Resolución No. ALF-022 de 27 de junio de 2014 el Tribunal Administrativo Tributario concedió a las partes del proceso, el término común de cinco días hábiles para que presentaran sus alegatos finales en donde la ANIP basó su punto de vista en los siguientes argumentos:

Es conocido que la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR) el cual está contemplado en el artículo 699 del Código Fiscal, cumple con un procedimiento especial que definen los artículos 133-B, 133-D, 133-E y 133-F del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993; cuya base principal para la no aplicación de este cálculo son los ingresos, costos y gastos.

Continúa indicando la entidad fiscalizadora que el contribuyente _____, S.A., sustentó por Tasa Efectiva con fundamento en el artículo 699 del Código Fiscal y el Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993, la Solicitud de no Aplicación del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR), que ante dicha solicitud lo que correspondía a la entidad fiscalizadora a través de la unidad evaluadora del CAIR, era la verificación de los ingresos costos y gastos.

Indica además la administración que los requisitos exigidos por el artículo 133-e del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993 son para que sean analizados y valorados de acuerdo a la declaración de renta y que haya homogeneidad con lo declarado para la respectiva aceptación o rechazo de la solicitud de no aplicación de CAIR; para este caso el contribuyente _____, S.A., no cumplió con el requisito No. 6 del artículo 133-e del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993 el cual *indica “Conciliación entre los ingresos reportados en la declaración de rentas y las declaraciones de ITBMS y/o timbre cuando corresponda”*.

Con relación al punto anterior se indicó textualmente lo siguiente: *“Debemos resaltar, que la norma al hacer mención en la conciliación de los ingresos declarados en la declaración versus los declarados en el ITBMS, tales ingresos deben ser coincidentes, es decir no debe existir diferencias, puesto que al tratarse de un solo contribuyente, los ingresos deben ser los mismos, pese a que en la declaración de renta, los ingresos declarados en ésta, son los ingresos gravables, los ingresos de fuente extranjera y los ingresos exentos y en las declaraciones de ITBMS, se declaran los ingresos gravados con ITBMS y los ingresos no gravados con este impuesto, al final es el mismo ingreso recibido por el contribuyente,...”* (véase foja 112 del expediente del TAT), se puede observar que la entidad fiscalizadora al momento de realizar el análisis de ese requisito, indica que no se

dio la conciliación ya que hay diferencias por B/. _____ en virtud de que en la declaración jurada de renta, se declaró B/. _____ y en los formularios de ITBMS el contribuyente declaró B/. _____.

Por otro lado indica la entidad fiscalizadora que la integración de los ingresos y gastos de las empresas con terceros y las eliminaciones de ingresos, costos y gastos entre compañías, nuestro ordenamiento jurídico no contempla tal situación, ya que en las fusiones, no es posible la eliminación de ingresos, costos y gastos, sino que se debe tomar en cuenta lo dispuesto en el literal f del artículo 1 del Decreto Ejecutivo No. 18 de 14 de marzo de 1994, donde se dispone claramente, que para los efectos de fusión de sociedades la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta deben integrarse las cuentas de ingresos, costos y gastos y que debe corresponder al ejercicio fiscal en que fue realizada la fusión.

En este sentido indica la ANIP textualmente que *“de la norma ut supra, se desprende que no es correcto fiscalmente, que la diferencia encontrada, por la suma de B/. _____, haya sido producto de eliminaciones de ingresos, costos y gastos entre compañías fusionadas, de forma indirecta, esto no es posible declarar los ingresos de forma distinta a lo que se reflejan en los documentos fuentes de la empresa que sobrevivió y de las que fueron absorbidas.”* (véase foja 113 del expediente del TAT).

Manifiesta la entidad fiscalizadora que por tratarse del CAIR, este debe mantener un tratamiento especial el cual se encuentra desarrollado en el Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993, cuya base principal son los ingresos, por lo que en ese sentido la consolidación de cuentas no es procedente en este caso para declarar ingresos de forma diferente a los reflejados en los documentos fuentes de la empresa que sobrevive, para este caso _____, S.A., y de la que fue absorbida _____, S.A.

Otro punto indicado por la entidad fiscalizadora es que no se está cumpliendo con las solemnidades establecidas por el artículo 172 de del Decreto 170 de 27 de octubre de 1993 ya que el recurrente ha sustentado y presentado órdenes de compra en lugar de facturas, para sustentar la transacción entre _____, S.A., y _____, S.A.

Por su parte el contribuyente reitera en los alegatos finales lo plasmado en el Recurso de Apelación (véase fojas 115-121 del expediente del TAT).

II. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL.

Una vez analizado el caudal probatorio que está dentro del expediente y los argumentos vertidos por las partes, procede este Tribunal a resolver el fondo de la presente causa administrativa, en donde se concluyó lo siguiente:

En primer lugar, con relación a si el contribuyente contabilizó adecuadamente o no sus ingresos, tenemos que decir que no se observan pruebas que sustenten los registros de los ingresos por parte del contribuyente dentro del expediente, por lo que a falta de estos elementos probatorios no se puede determinar si fueron contabilizados adecuadamente los mismos.

Por otra parte con relación al efecto cero indicado por el recurrente, cabe indicar que no se puede dar certeza de un supuesto efecto cero, tomando como base un argumento manifestado en el Recurso de Reconsideración por parte del contribuyente sin que este haya presentado pruebas de tal razonamiento.

Con relación a si la contabilización adecuada o no, tiene un impacto sobre la tasa efectiva tenemos que señalar que a falta de pruebas documentales nos vemos limitados a la realización de un análisis de lo argumentado por el recurrente, sin embargo, lo manifestado por el mismo, nos genera una serie de interrogantes, incongruencias, dudas o posibles situaciones y que no serían del todo razonable si le diéramos la razón a tal argumento, y que a continuación indicamos:

- Recordemos que el convenio de fusión por absorción es de _____, S.A., y _____, S.A., en _____, S.A.
- El contribuyente ha manifestado que la diferencia objetada de B/._____ corresponde a ingresos por alquiler de flota de _____, S.A., y que debe reconocer un gasto por la misma cantidad.

En base a este segundo punto, nos surgen entonces algunas interrogantes, como podemos observar a foja 62 del expediente de antecedentes, se observó la conciliación de ingresos que presentó el contribuyente donde reporta un total de ingresos en ITBMS de B/._____ que pertenece a _____, S.A., y un total de B/._____ que pertenece a _____, S.A., lo que hace un monto total de B/._____.

Entonces si el contribuyente dice que la diferencia objetada corresponde a los ingresos de _____, S.A., quedaría una diferencia de B/._____. Entonces ¿dónde queda esa diferencia?, ¿Fue reconocida?, ¿Dónde quedan los ingresos que pertenecen a _____, S.A.? y ¿si fueron reconocidos porque?; no lo explica o menciona en sus argumentos. Estas interrogantes son producto de los argumentos vertidos por el propio contribuyente y que el mismo se limitó a no explicar.

Por otra parte, a foja 62 del antecedente, el contribuyente manifiesta que la diferencia que refleja el cuadro de conciliación de ingresos de B/. _____

corresponde a eliminación de ingresos y costos entre compañías fusionadas, si este argumento fuera certero entonces la diferencia debe ser por B/. _____, el cual es el total de los ingresos de ambas compañías que se fusionaron. Por lo que a nuestro juicio el contribuyente no ha conciliado sus ingresos reportados.

Tampoco hay una explicación de los costos y gastos incurridos para la generación de los ingresos por B/._____ de las compañías fusionadas, no es posible determinar si los gastos incurridos, forman parte de los gastos reportados como deducibles en su Declaración Jurada de Renta.

Otro de los puntos controvertidos que podemos observar en este caso, es cual régimen tributario se debe aplicar a la fusión de sociedades, en este sentido la parte recurrente en el peritaje señaló que para las fusiones con terceros o personas independientes, y por tratarse de partes relacionadas fusionadas, debe aplicarse la NIIF 3 y las normas NIC 22 y 27, en este mismo orden de ideas, la entidad fiscalizadora contraviene lo argumentado por el recurrente, ya que son del criterio que la norma aplicable a este caso es el artículo 1 literal f del Decreto Ejecutivo No. 18 de 14 de marzo 1994.

En primer lugar tenemos que indicar que la NIC 22 fue reemplazada en marzo de 2004 por la NIIF 3, de manera que esta norma no es aplicable al caso estudio (véase Combinaciones de Negocios, página A133, de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas al 1 de enero de 2011).

Por otra parte la propia NIIF 3 señala expresamente que ésta no se aplicara a la formación de un negocio conjunto, como tampoco a una combinación de entidades o negocios bajo control común (véase Alcance, página A141, de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas al 1 de enero de 2011).

Como se desprende de los conceptos descritos en el párrafo que antecede, y que se ajustan al caso estudio, dada la naturaleza jurídica de la acción de la fusión de sociedades para constituirse en una sola, dicha norma “NIIF 3” no puede ser aplicada.

En cuanto a la aplicación a la NIC 27 “... *1.Está norma será de aplicación en la elaboración y presentación de los estados financieros consolidados de un grupo de entidades bajo el control de una controladora*” (véase Alcance, página A743 de las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas al 1 de enero de 2011). Figura que se refiere a la relación sociedad matriz – sociedad subsidiaria, no a sociedades fusionadas que se constituyen en una sola como es el caso.

Por lo que este Tribunal es del criterio que para este caso la norma aplicable al régimen tributario de fusión de sociedades es el artículo 1 numeral f del Decreto Ejecutivo 18 de 14 de marzo de 1994, ya que en las fusiones de sociedades no es posible la

eliminación de ingresos, costos y gastos por lo que en este caso las cuentas de ingresos, costos y gastos de las sociedades objeto de la fusión, se integraran entre sí para los propósitos de presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal en el cual se realiza la fusión.

El Tribunal en cumplimiento de las garantías procesales concedió la solicitud del peritaje que el contribuyente había hecho en la primera instancia y que no había sido concedida, sin embargo éste por sí solo, sin el debido sustento (facturas) el tribunal no tiene forma de como corroborar los cálculos planteados en dichos informes, ya que esa etapa probatoria pasó y no fueron presentados los documentos; en este mismo orden de ideas tanto el perito del recurrente como el del Tribunal aportaron documentos probatorios nuevos y con información en el idioma ingles (véase fojas 70-71 y 79-91), los cuales no reúnen las solemnidades para su valoración.

Finalmente en este sentido cabe indicar que este Tribunal no está de acuerdo con la interpretación que dieron ambos peritos, en cuanto a que normativa debe ser aplicada al régimen tributario de fusión de sociedades, ya que son del criterio que debía aplicarse las NIIF, y que esta Superioridad ha indicado las razones por la cual estas normas no son aplicables.

Por todas las inconsistencias que se han podido observar dentro del expediente, este Tribunal no estima probada la pretensión del contribuyente _____, S.A., por lo que consideramos debe ser mantenida en todas sus partes la resolución original objetada.

PARTE RESOLUTIVA

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

PRIMERO: CONFIRMAR la Resolución No. 201-11150 del 25 de septiembre de 2012, emitida por la entonces Dirección General de Ingresos (DGI) del Ministerio de Economía y Finanzas y su acto confirmatorio la Resolución No. 201-12927 de 17 de septiembre de 2013 emitida por la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (ANIP), mediante la cual se dispuso RECHAZAR la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto sobre la Renta (CAIR) del contribuyente _____, S.A., correspondiente al período fiscal 2011.

SEGUNDO: ORDENAR el cierre y archivo del presente expediente, una vez ejecutoriada la presente Resolución y devolver el expediente original, acompañado de una copia autenticada de esta Resolución a la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos.

TERCERO: ADVERTIR al contribuyente que con la presente Resolución se agota la Vía Gubernativa, por lo que podrá accionar el control jurisdiccional ante la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

FUNDAMENTO DE DERECHO: Artículo 699 del Código Fiscal. Artículos 19, 22 y 133-e del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993. Paragrafo1 del artículo 11 de la Ley 76 de 1976 modificado por el artículo 133 de la Ley 8 de 2010.

(fdo.)ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA
Magistrada

(fdo.)ISIS ORTIZ MIRANDA
Magistrada

(fdo.) REINALDO ACHURRA SÁNCHEZ
Magistrado

(fdo.)YULISSA BATISTA M.
Secretario General Encargada