



República de Panamá
Tribunal Administrativo Tributario

Resolución N° TAT-RF- 073 de 20 de noviembre de 2015
EXPEDIENTE: TAT- 270-2011

VISTOS:

Mediante Resolución No. TAT-ADM- 047 de 17 de febrero de 2012, el Tribunal Administrativo Tributario en Sala Unitaria, admitió el Recurso de Apelación sustentado por la firma forense _____, actuando en su calidad de apoderada especial del contribuyente _____, con número de RUC. _____, contra la Resolución No. 201-7337 de 15 de septiembre de 2010 y su acto confirmatorio la Resolución No. 201-7252 de 12 de julio de 2011, ambas dictada por la Dirección General de Ingresos (DGI) del Ministerio de Economía y Finanzas, que resolvió expedir liquidación adicional al referido contribuyente, por diferencias en su Declaración Jurada de Impuesto Sobre la Renta para el periodo 2007 del citado contribuyente (Foja 10 del expediente del Tribunal).

I. ANTECEDENTES

La Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas mediante la Resolución No. 201-7337 de 15 de septiembre de 2010, expidió una liquidación adicional al contribuyente _____, señalando que:

“...
Que de las investigaciones y diligencias realizadas de conformidad con lo que dispone el artículo 720 del Código Fiscal, estableció que las Declaraciones de Renta para el periodo en referencia, tienen deficiencias comprobadas que aumentan la Renta Gravable conforme se establece en el cuadro siguiente:

DETALLE DE AJUSTES	
	2007
<i>RENDA NETA GRAVABLE</i>	<i>(B/._____)</i>
<i>AJUSTES</i>	
<i>GASTOS DE AMORTIZACIÓN</i>	_____
<i>OTROS GASTOS- PUBLICIDAD</i>	_____
<i>RENDA NETA GRAVABLE</i>	<i>B/._____</i>

Que los ajustes anotados anteriormente resultaron de los hechos que a continuación se explican:

Gasto de Amortización (Artículo 60 del D.E. 170/1993):

El contribuyente _____, se dedica al negocio de ventas al por menor de artículos de supermercado en general (cadena de _____). Para el periodo 2007, se dedujo en el renglón de Gastos

de Amortización la suma de B/._____ que obedece a la compra de la totalidad de las acciones emitidas y en circulación de la empresa _____ (propietaria de la cadena de _____), la cual está compuesta por 9 supermercados y almacén por departamento ubicados en las Provincias de _____.

El artículo 697 del Código Fiscal, tal como quedo reformado por el artículo 15 de la Ley 6 de 2 de febrero de 2005, señala lo siguiente:

Artículo 697. Se entiende por gastos o erogaciones deducibles, los gastos o erogaciones ocasionados en la producción de la renta y en la conservación de su fuente; en consecuencia, no serán deducibles, entre otros, aquellos gastos, costos o pérdidas generados o provocados en negocios, industrias, profesiones, actividades o inversiones cuya renta sea de fuente extranjera o exenta. El Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas, establecerá las normas reglamentarias para la aplicación de los principios contenidos en este artículo”.

Esta norma legal señala claramente que gastos pueden ser deducidos por el contribuyente, en el caso que nos ocupa, _____, cargó a Gastos deducibles la compra de acciones bajo el concepto de plusvalía. Suma ésta que en ningún momento debió cargarse, ya que quien compra tiene una inversión en acciones y no puede considerar dicha inversión como Gasto Deducible o Amortizable.

Adicionalmente la empresa _____, formada por la cadena de _____, estaba funcionando y generando utilidades a la fecha de la compra de las acciones por parte de _____, ya que refleja ganancias según sus Declaraciones de Rentas de los últimos 3 periodos tal como se detalla a continuación:

	2004	2005	2006
Ventas	B/._____	B/._____	B/._____
Ganancias	B/._____	B/._____	B/._____

Por lo anteriormente expuesto, se objeta el Gasto de Amortización por la suma de B/._____ y se agrega a la Renta Neta Gravable para el período 2007, tal como se refleja en el siguiente detalle:

Gastos de Amortización	2007
Según Declaración	_____
Según Investigación	_____
Diferencia que se objeta	B/._____

Otros Gastos/ Publicidad (Reserva de lealtad con los Clientes):

El contribuyente declaró en el renglón de otros Gastos (Publicidad) para el periodo 2007, la suma de B/._____ dentro de la cual incluye la cuenta denominada Reserva de Lealtad con los Clientes por la suma de B/._____. No obstante, al efectuar los análisis respectivos mediante los libros y documentos de contabilidad se comprobó que el contribuyente crea la reserva sobre los puntos que otorga a cada cliente por su compra, tal como se aprecia en el siguiente detalle:

	2007
Saldo de la provisión al inicio del periodo	B/._____
Provisión para premios	_____
Memos:	

Premios Pagados	(_____)
Saldo de la provisión al final del periodo	B/. _____

Nuestra legislación es clara al señalar que sólo serán deducibles la reserva para cuentas malas (Artículo 34 del Decreto 170 de octubre de 1993) y la Reserva para Prima de Antigüedad (Artículo 26 del Decreto 170 de octubre de 1993).

Como quiera que se trata de una reserva no contemplada por nuestra disposiciones fiscales, se objeta la Reserva deducida por B/. _____ y se reconoce el monto real pagado en premios por la suma de B/. _____, resultando deferencia (sic) por B/. _____ que agrega a la Renta Neta Gravable para el periodo 2007, tal como se detalla a continuación:

Otros Gastos Publicidad	2007
Según Declaración	B/. _____
Según Investigación	_____
Diferencia que se objeta	B/. _____

IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

Dada la circunstancia que se determinó un aumento a la Renta Neta Gravable declarada, es procedente un alcance a dicho Impuesto sobre la Renta como a continuación se detalla:

	2007
RENTA NETA GRAVABLE DECLARADA	(B/. _____)
MAS AUMENTO SEGÚN INVESTIGACIÓN	_____
RENTA NETA GRAVABLE SEGÚN INVEST.	_____
NUEVA RENTA DETERMINADA	_____
IMPUESTO CAUSADO SEGÚN INVEST.	_____
MENOS: IMPUESTO SEGÚN DECLARACIÓN	_____
TOTAL A PAGAR	B/. _____

IMPUESTO MINIMO COMPLEMENTARIO:

A raíz que el contribuyente se acogió al Impuesto Mínimo complementario y en razón que se determinó un aumento a la Renta Neta Gravable declarada, es procedente un alcance a dicho Impuesto sobre la Renta como a continuación se detalla:

	2007
RENTA NETA GRAVABLE DECLARADA	(B/. _____)
MAS AUMENTO SEGÚN INVESTIGACIÓN	_____
NUEVA RENTA DETERMINADA	_____
IMPUESTO BASICO SEGÚN TARIFA	_____
MENOS: IMPUESTO SEGÚN DECL. ORIGINAL	_____
SUB TOTAL	B/. _____
MAS	_____
IMPUESTO COMPLEMENTARIO	B/. _____
IMPUESTO A PAGAR	B/. _____

Que de conformidad con las disposiciones del Artículo 720 del Código Fiscal, se procede a expedir la Liquidación Adicional por la parte del impuesto no liquidado que debe pagar el contribuyente a favor del Tesoro Nacional, por lo que, el suscrito Director General de Ingresos, en uso de las facultades que le confiere la Ley,

RESUELVE:

PRIMERO: EXPEDIR Liquidación Adicional al contribuyente _____, con RUC. _____, dirección en _____, Representado Legalmente por el señor _____, con cédula de identidad personal N° _____, por diferencias en su declaración del Impuesto sobre la Renta para el año 2007 como sigue:

	2007
RENDA NETA GRAVABLE DECLARADA	(B/. _____)
AUMENTO SEGÚN INVESTIGACIÓN	_____
NUEVA RENTA DETERMINADA	_____
IMPUESTO BASICO SEGÚN TARIFA	_____
MENOS IMPUESTO SEGÚN DECL. ORIGINAL	_____
SUB TOTAL	B/. _____
MAS	
IMPUESTO COMPLEMENTARIO	B/. _____
IMPUESTO A PAGAR	B/. _____

...” (Fojas 1- 5 del expediente de primera instancia).

La Resolución No. 201-7337 de 15 de septiembre de 2010, fue notificada personalmente al representante legal del contribuyente _____ quien a través de apoderada legal presentó en tiempo oportuno Recurso de Reconsideración (fojas 44 a 47 del expediente de primera instancia).

Manifestó la recurrente en el escrito del Recurso de Reconsideración, que el monto de B/. _____, deducido como gasto en la línea 44 de la Declaración Jurada de Renta del contribuyente corresponde a una plusvalía contable generada de la fusión por absorción de la sociedad _____, e _____, transacción que según su criterio trajo como consecuencia fiscal una variación patrimonial cuyo valor fue calculado como el exceso del costo de la inversión para la adquisición de las acciones de la sociedad _____, sobre los valores de los activos e intangible identificables adquiridos, menos los pasivos de la sociedad absorbida.

Indicó la apoderada legal del contribuyente que la Dirección General de Ingresos llegó a una equívoca conclusión en el acto administrativo impugnado, ya que se expidió una liquidación adicional con fundamento en la confusión de las figuras de compra de acciones y fusión por absorción, realizando una explicación de la diferencia entre ambas figuras.

Argumentó que del contenido de la Solicitud de No Aplicación del Cálculo Alterno del Impuesto Sobre la Renta para el periodo 2008 del contribuyente _____, se colige claramente que los accionistas de la sociedad _____, vendieron la totalidad de sus acciones y que por dicha venta cancelaron por adelantado el Impuesto de Ganancia de Capital, conforme al numeral e del artículo 701 del Código Fiscal.

Expresó la parte actora que otro tanto distinto, supone que las citadas sociedades se hubiesen fusionado conforme a lo dispuesto en sus pactos sociales y la Ley 32 de 1927, subsistiendo como sociedad absorbente _____ Reiterando que la distinción proviene de haber adquirido los activos netos de la sociedad fusionada por un valor mayor de su valor en libros, la cual fue reconocida como un activo intangible o plusvalía.

Alegó que la transacción analizada por los auditores de la Dirección General de Ingresos y que dio lugar a la liquidación adicional es una fusión realizada de acuerdo al artículo 71 de la Ley 31 de 1927 y el Decreto Ejecutivo No. 18 de 1994, y no una compra de acciones.

Adujo que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs) son aplicables conforme a nuestra legislación fiscal, sin embargo a su criterio deben aplicarse atendiendo el principio de congruencia y que el gasto de amortización reportado en la Declaración de Impuesto Sobre la Renta para el periodo 2007, del contribuyente _____, es la amortización de una plusvalía generada sobre la base del artículo 60 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, como resultado de la fusión con la sociedad _____. plusvalía que consideran deducible ya que fue reportada como ingreso gravable para los vendedores.

En relación al tema de la reserva de lealtad con los clientes, la apoderada especial del contribuyente destacó que en función de la Norma de Información Contable (NIC) 37 dispone que se debe reconocer una provisión si se cumple con los requisitos de la NIC y que la entidad determinará si existe la obligación, en la fecha del balance de situación, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible.

Sustentó que “los puntos de oro” se acumulan como un pasivo en la cuenta “programa de Lealtad de Clientes”, toda vez que el canje de dichos puntos por parte del cliente representa una obligación para el contribuyente _____, por lo que colige que según el artículo 998 del Código Civil al ser una obligación cierta y exigible requiere de una reserva como lo disponen las NIIFs.

Concluyó señalando que el Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, establece en sus artículos 26, 32 y 34 la constitución de reservas como Decreto Reglamentario, pero que contrario a lo expuesto por la Administración Tributaria en el acto administrativo impugnado, dicho Decreto en ninguna parte de su texto se prohíbe la aplicación de las reservas exigidas por las NIIFs. Adicionando que de acuerdo al párrafo 2 del artículo 699 del Código Fiscal, las reservas realizadas a la luz de las NIIFs deben ser reflejadas en las Declaraciones de Renta del Contribuyente, pues el no hacerlo implica una sanción por defraudación fiscal.

Finalizó el Recurso de Reconsideración indicando que en virtud de los hechos antes expuestos se reconsiderara la resolución impugnada y se aceptara como deducible los conceptos declarados y las reservas contempladas en el periodo respectivo y adujo las siguientes pruebas:

“PRUEBAS:

1. *Certificado de Registro Público*
2. *Convenio de Fusión*
3. *Contrato de promesa de compra venta de acciones de _____, para lo que solicitamos se cite a _____ para que reconozca el documento y declaren sobre su contenido*
4. *Recibo (s) de pago del impuesto del 5% por la venta de las acciones de _____*
5. *Declaración Jurada de Rentas y Anexos de 2007 de _____, para lo que solicitamos se cite a _____ y _____ para que reconozcan el documento y declaren sobre su contenido.*
6. *Denunciamos como fuente de prueba el expediente contentivo de la solicitud de exoneración del CAIR de 2008 presentada por nuestra representada que fuera aceptada en virtud de la Resolución No. 213- 3449.*

Periciales:

1. *Solicitamos la práctica de una prueba pericial para la que, con la asistencia de peritos y, en base a las constancias procesales del expediente que se encuentren en la Dirección General de Ingresos, ya sea que encuentren en el expediente principal o alguno otro accesorio o en los borradores, o papeles de trabajo de los auditores que levantaron el Acta de Cierre, y su propia experiencia, se determine lo siguiente:*
 - A. *Explique el perito, cuando es amortizable la plusvalía, según el Decreto Ejecutivo 170 de 1993 y el Código Fiscal.*
 - B. *Explique el perito, cuando es un activo intangible.*
 - C. *Explique el perito que disponen las Normas Internacionales de Información Financiera en cuanto a la formación de reservas y su aplicación contable y fiscal.*

Para la práctica de esta prueba pericial designamos como perito a la Licenciada _____, ciudadana panameña, con cédula de identidad personal No. _____ y Licencia de CPA _____.” (Fojas 48 a 49 del expediente de primera instancia

En atención al Recurso de Reconsideración presentado, la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante Resolución No. 201- 7252 de 12 de julio de 2011, resolvió mantener en todas sus partes el acto administrativo impugnado, expresando lo siguiente:

“ ...

Luego de haber analizado los puntos esbozados en el Recurso de Reconsideración, y de acuerdo con las normas legales antes señaladas, se concluye lo siguiente:

- a. *Que la empresa _____, efectuó la compra de la empresa _____, mediante Cheque No. _____ del Banco _____ de fecha de primero de febrero de 2007, por la suma de B/. _____ a nombre de _____.*
- b. *El recibo No. 201-228050 de la Dirección General de Ingresos, de fecha de 14 de mayo de 2007, así que queda claramente evidenciada la venta de acciones por parte de la empresa _____, con ganancia o Plusvalía, en Capital.*
- c. *La escritura Pública mediante la cual se protocoliza los documentos relativos a la fusión, con una fecha posterior a la fecha de venta de las acciones.*
- d. *Que la fusión, no cumple con las formalidades legales, toda vez que no reúne los requisitos establecidos por la ley.*

RESUELVE:

PRIMERO: MANTENER en todas sus partes el contenido de la Resolución No. 201-7337, emitida por la Dirección General de Ingresos a fecha 15 de septiembre de 2010, ...” (Fojas 97 a 101 del expediente de primera instancia).

II. DE LA SEGUNDA INSTANCIA

Así las cosas, la apoderada especial del contribuyente _____, presentó ante esta Superioridad, el Recurso de Apelación contra la Resolución No. 201- 7252 de 12 de julio de 2011, que dispuso mantener en todas sus parte la Resolución No. 201-7337 de 15 de septiembre de 2010, ambas expedida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (Foja 1 a 6 del expediente del Tribunal).

La parte actora fundamentó el recurso de alzada instaurado reiterando los argumentos señalados en el Recurso de Reconsideración, destacando el hecho que la Dirección General de Ingresos negó el Recurso de Reconsideración interpuesto manteniendo la resolución recurrida sin que a su juicio se hubiere realizado un análisis de su pretensión, ni evacuados los medios de prueba aportados.

La apelante señaló que la Dirección General de Ingresos en el acto confirmatorio adujo que la fusión celebrada entre _____ y la sociedad _____., no cumple con las formalidades legales sin precisar en que consiste el incumplimiento, argumento con el cual difieren toda vez que la citada fusión fue perfeccionada mediante Escritura Pública No. 4,821 de 29 de mayo de 2007, e inscrita en el Registro Público el 31 de mayo de 2007; y máxime que la fusión fue notificada a dicha Dirección, el 15 de junio de 2007, dentro del término previsto en el artículo 9 del Decreto Ejecutivo No. 18 de 14 de marzo de 1994. Agregó que la DGI, con dicho argumento, relativo a que la fusión no cumplió con los requisitos legales, violenta el principio de legalidad tributaria, ya que esgrime esto en el acto administrativo confirmatorio, cuando nunca lo mencionó en el acto administrativo originario, lo que deja en estado de indefensión a su representada.

Finalmente, la apoderada legal del contribuyente resaltó el hecho que la Administración Tributaria resolvió el Recurso de Reconsideración, emitiendo el acto administrativo confirmatorio sin pronunciarse sobre la admisibilidad ni practicar las pruebas presentadas y aducidas con el recurso y en consecuencia reiteró las pruebas aportadas y solicitadas en primera instancia.

El Tribunal Administrativo Tributario, en Sala Unitaria expidió la Resolución No. TAT-PR-081 de 16 de noviembre de 2012, mediante la cual resolvió admitir las pruebas documentales presentadas por el apoderado especial del contribuyente _____, en primera instancia y reiteradas en el Recurso de Apelación, consistentes en: Convenio de Fusión, Contrato de promesa de compra venta de

acciones de _____, Recibos de pago del impuesto del 5% por la venta de las acciones de _____ y Declaración Jurada de Rentas y Anexos de 2007 de _____. Igualmente, en la citada resolución, se admitió la prueba pericial solicitada por el recurrente en la primera instancia, debido a que no constaba en el expediente que el ad-quo se hubiera pronunciado sobre la solicitud de la prueba pericial.

Consta a fojas 37 a 41 del expediente del Tribunal Administrativo Tributario, el informe pericial, rendido por la Licenciada _____, perito designada por la parte actora.

A fojas 44 a la 59, consta el informe pericial del Licenciado _____, perito designado por este Tribunal.

Finalizado el periodo probatorio, se emitió la Resolución No. TAT- ALF-008 de 4 de febrero de 2013 (foja 62 del expediente de segunda instancia), mediante la cual se fijó el término común de alegatos finales para las partes en el proceso. La parte actora en sus alegatos reiteró las afirmaciones vertidas en el Recurso de Apelación, indicando además cometarios al informe pericial rendido por el perito del Tribunal y la Dirección General de Ingresos no presentó alegatos.

III. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

Luego de revisar los argumentos esbozados por la recurrente y el análisis del expediente en cuestión, consideramos que la presente controversia se centra en dos temas de puro derecho: el primero consiste en determinar la viabilidad conforme a nuestra legislación tributaria, de incluir como gasto deducible, en el renglón de Otros Gastos, las reservas o provisiones para un programa de lealtad del cliente. Y el segundo aspecto, controvertido lo constituye la deducibilidad como gasto de amortización de la plusvalía derivada de la transacción de fusión celebrada entre _____ y la sociedad _____.

Aclarado los puntos controvertidos, debemos analizar lo indicado por la legislación vigente para el periodo 2007 en materia de deducibilidad de costos y gastos, en ese sentido el artículo 697 del Código Fiscal establece:

*“Artículo 697. Se entiende por gastos o erogaciones deducibles, los gastos o erogaciones ocasionados en la producción de la renta y en la conservación de su fuente; en consecuencia, no serán deducibles, entre otros, aquellos gastos, costos o pérdidas generados o provocados en negocios, industrias, profesiones, actividades o inversiones cuya renta sea de fuente extranjera o exenta. **El Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas, establecerá las normas reglamentarias para la aplicación de los principios contenidos en este artículo.**” (El subrayado y la negrita son de este Tribunal).*

Se observa, que nuestro ordenamiento jurídico tributario reconoce el principio general para la deducibilidad de costos y gastos, siempre y cuando se hayan incurrido en estos por la relación directa con la producción de la renta y la conservación de la fuente que la genera.

Igualmente se confiere las reglas de aplicación del citado artículo en las normas reglamentarias. Por ende, debemos analizar aquellas normas relativas a los gastos y costos deducibles y no deducibles contempladas en el Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, por el cual se reglamentan las disposiciones del Impuesto Sobre la Renta, el cual dispone lo siguiente:

“Artículo 19. Principios generales.

*El contribuyente podrá deducir los costos y gastos en que incurra en el año fiscal **necesarios para la producción de la renta de fuente panameña o para la conservación de su fuente.***

Son gastos para la conservación de la fuente de ingresos los que se efectúen para mantenerla en condiciones de trabajo, servicio o producción, sin que la fuente aumente de valor por razón del gasto.

Son gastos necesarios para la producción de la renta, los demás indispensables para obtener la renta.

Además de cumplir con lo establecido en los párrafos anteriores y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 22 de este Decreto, para ser deducible el gasto debe haber sido efectivamente realizado o causado y estar debidamente documentado mediante factura o documento equivalente legalmente emitido. No serán deducibles los gastos en que se incurra con posterioridad a la obtención de las rentas, motivados por el empleo o destino que se le da a la renta después de obtenida.

Los gastos y costos deberán atribuirse, según corresponda, a la renta gravada, a la renta exenta o a la de fuente extranjera conforme a los comprobantes de cada una de ellas legalmente emitidos a satisfacción de la DGI. Cuando el gasto o el costo se realice para obtener indistintamente renta gravada o renta exenta o de fuente extranjera, sólo será deducible de la renta gravada, en la proporción que ésta guarde con la renta total.

Cuando se recupere un gasto que haya incidido en la determinación de la renta neta gravable de un año o años anteriores, el importe de la recuperación deberá rebajarse del total de costos y gastos deducibles en el año de la recuperación.

En este contexto normativo, le corresponde al Tribunal examinar la viabilidad conforme a nuestra legislación tributaria, de incluir como gasto deducible, en el renglón de Otros Gastos, las reservas o provisiones para un programa de lealtad del cliente. Al respecto, resulta oportuno señalar, que el Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, en el Capítulo Cuarto titulado “Renta Gravable”, en la Sección Tercera denominada “Enunciación de Gastos Deducibles” contempla y regula la deducibilidad de reservas para cuentas incobrables en los artículos 34 a 36 y en los artículos 26 y 27 reglamenta las reservas para prestaciones laborales, sin embargo no se contempla como un gasto deducible las reservas constituidas para programas de lealtad de clientes. Por otra parte, el artículo 61 establece:

“Artículo 61.- Costos y gastos no deducibles.

No son deducibles los costos y gastos que no sean necesarios para la producción de la renta de fuente panameña o para la conservación de su fuente, ni aquellos

generados por negocios, actividades e inversiones cuya renta esté exonerada del impuesto.

Entre otros, y sin perjuicio de lo establecido en el Código Fiscal y en leyes especiales, no son deducibles:

- a) los gastos personales de subsistencia y educación del contribuyente y de su familia;
- b) los gastos por razón de edificaciones o mejoras permanentes que aumentan el valor de bienes muebles o inmuebles, entendiéndose que dichas edificaciones o mejoras estarán sujetas a depreciación;
- c) los intereses de capitales invertidos por los dueños del negocio;
- d) las sumas retiradas a cuenta de utilidades por el dueño del negocio si se trata de una persona natural;
- e) las sumas que excedan de los topes máximos establecidos en este Decreto para gastos deducibles;
- f) las utilidades del año fiscal que se destinen al aumento de capitales y a **la constitución de fondos de reserva similares cuya deducción no se admite expresamente en el Código Fiscal, en leyes especiales o en este Decreto;**
- g) las donaciones o contribuciones que no revistan el carácter de propaganda o no estén comprendidas en el artículo 47 de este Decreto;
- h) las donaciones en tiempo o en espacio en los medios de comunicación social y en servicios que se presten a favor de las personas naturales o jurídicas, mencionadas en el artículo 47 de este Decreto;
- i) las donaciones en tiempo o en espacio en los medios de comunicación social y en servicios que se presten a favor de las personas naturales o jurídicas, que no se encuentren incluidas dentro de los supuestos contemplados en el artículo 47 de este Decreto;
- j) los pagos remesados o acreditados por contribuyentes radicados en la Zona Libre de Colón y la Zona Libre ubicada en el Aeropuerto Internacional de Tocumen a beneficiarios domiciliados en el exterior, en concepto de regalías;
- k) las sumas pagadas a personas que no presten realmente servicios personales al contribuyente;
- l) los gastos en que se incurra o se paguen para mantener o sufragar actividades de entretenimiento, festejos, recreo o expansión del contribuyente; y
- m) cualquier otro gasto no especificado en este artículo que no sea indispensable para la producción de la renta o la conservación de su fuente.”
(El subrayado y la negrita son de este Tribunal).

También debe tenerse presente que la Resolución No. 201-1369, de 7 de mayo de 2008, dictada por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas y publicada en la Gaceta Oficial No. 26, 098 de 5 de agosto de 2008, establece la obligatoriedad de preparar las Declaraciones de Renta de los periodos fiscales a partir del 2007, sobre las base de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), para aquellas empresas que facturan anualmente de ----- DE BALBOAS en adelante, siéndole aplicable dicha disposición al contribuyente _____

En ese sentido, este Tribunal concluye que si bien es cierto que el contribuyente _____ al presentar su Declaración Jurada de Rentas del periodo 2007, tenía que prepararla en base a las Normas Internacionales de Información Financiera, conforme al mandato de la Resolución No. 201-1369 de 7 de mayo de 2008 y las NIIF que regulan las provisiones, específicamente en la Norma Internacional de Contabilidad No. 37, colegimos que de acuerdo a sus definiciones y disposiciones las provisiones para un programa de

lealtad del cliente constituyen un pasivo contingente y como tal no es deducible (véase NIC 37, puntos 10 y 27).

“Definiciones

10. Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican: ...

Un pasivo contingente es:

- a) *Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada sólo por que ocurran o no ocurran uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad; o*
- b) *Una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque.*
 - i. *no es probable que para satisfacerla se vaya a requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o*
 - ii. *el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad.”*

“Reconocimiento

...

Pasivos contingentes

27. La entidad no debe reconocer un pasivo contingente.”

En consecuencia para efectos fiscales sólo se reconocen el establecimiento de reservas como gastos deducibles, las reservas en concepto de cuentas incobrables y en concepto de prestaciones laborales.

El Tribunal colige que conforme a la legislación fiscal vigente en el periodo fiscal 2007, no era viable incluir como gasto deducible, en el renglón de otros gastos, las reservas o provisiones para un programa de lealtad del cliente. En consecuencia, coincidimos con el criterio de la Administración Tributaria respecto de objetar la suma de

_____ (B/. _____) reportada como otros gastos de publicidad (resultante del monto total declarado en dicho renglón, menos el monto de los premios efectivamente pagados en el programa de lealtad de cliente).

Luego de analizar el primer tema controvertido, procede el Tribunal el examen del segundo tema debatido, referente a la deducibilidad como gasto de amortización de la plusvalía derivada de la transacción de fusión celebrada entre _____ y la sociedad _____.

La Administración Tributaria objetó el monto de _____ (B/. _____), deducido por el contribuyente _____ como gasto en la línea 44

de la Declaración Jurada de Renta del periodo fiscal 2007, correspondientes a la plusvalía contable generada de la fusión por absorción de la sociedad _____.

Al respecto, este Tribunal debe iniciar señalando que difiere del criterio vertido por la Administración Tributaria en el acto administrativo confirmatorio al aducir que la fusión celebrada entre el apelante y la sociedad _____. no reúne los requisitos establecidos en la ley, sin precisar las falencias que le atribuye, máxime cuando dicha fusión fue inscrita en el Registro Público y notificada a la Dirección General de Ingresos.

Así las cosas, estima esta Superioridad pertinente destacar lo señalado en la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 3, la cual establece que su objetivo es regular la información financiera cuando se llevan a cabo una combinación de negocios y el reconocimiento del fondo de comercio (plusvalía) para detectar su deterioro en vez de amortizarse. En la definición de términos de la NIIF 3, se especifica que activo intangible tiene el mismo significado que en la NIC38 y se define combinación de negocios, como la unión de dos o más entidades o negocios, para formar un único sujeto a los efectos de la presentación de la Información Contable.

Conforme a la NIIF 3, **el deterioro de la plusvalía** contable generada de la fusión de _____ por absorción de la sociedad _____.; por ser un activo intangible es deducible, cuando haya constituido renta gravable para los cedentes de los mismos.

En este contexto, observa el Tribunal que el contribuyente _____ declaró como gasto en la línea 44 de la Declaración Jurada de Renta del periodo fiscal 2007, el monto de _____ (B/. _____), correspondientes a la totalidad de la plusvalía contable generada de la fusión por absorción de la sociedad _____.; sin embargo, estima esta Superioridad que lo procedente conforme a la legislación vigente era amortizar dicho monto y deducirlo proporcionalmente durante los años de su vida útil.

En consecuencia, el Tribunal difiere con la actuación de la Administración Tributaria, de objetar la totalidad del monto de _____ (B/. _____), correspondientes a plusvalía contable generada de la fusión por absorción de la sociedad _____.; cuando debió proceder a calcular su deterioro y reconocerle la deducibilidad del monto correspondiente.

PARTE RESOLUTIVA

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

PRIMERO: MODIFICAR, la Resolución No. 201-7337 de 15 de septiembre de 2010 y su acto confirmatorio la Resolución No. 201-7252 de 12 de julio de 2011, ambas dictada por la entonces Dirección General de Ingresos (DGI) del Ministerio de Economía y Finanzas, que resolvió expedir liquidación adicional al contribuyente _____, con número de RUC. _____, por diferencias en su Declaración Jurada del Impuesto Sobre la Renta para el periodo 2007 del citado contribuyente, eliminándose la objeción del gasto por la suma de B/. _____ correspondiente a la plusvalía contable generada de la fusión por absorción del contribuyente _____ y la sociedad _____ y su sumatoria a la renta neta gravable del periodo 2007, del citado contribuyente.

SEGUNDO: ORDENAR a la Dirección General de Ingresos (DGI) del Ministerio de Economía y Finanzas, realizar el cálculo del deterioro de la plusvalía contable generada de la fusión por absorción del contribuyente _____ y la sociedad _____, declarada por el monto de _____ (B/. _____), y reconocer la deducibilidad de dicho monto.

TERCERO: ORDENAR el cierre y archivo del presente expediente, una vez ejecutoriada la presente Resolución y devolver el expediente original, acompañado de una copia autenticada de esta Resolución a la Dirección General de Ingresos (DGI).

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

FUNDAMENTO DE DERECHO: Artículo 697 del Código Fiscal. Artículos 19, 60 y 61 del Decreto Ejecutivo No. 170 de 1993, Artículo 156 de la Ley 8 de 2010. Resolución No. 201-1369, de 7 de mayo de 2008, dictada por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas y publicada en la Gaceta Oficial No. 26, 098 de 5 de agosto de 2008.

Notifíquese y Cúmplase.

(FDO.)ANA MAE JIMÉNEZ GUERRA
Magistrada

(FDO.)ISIS ORTIZ MIRANDA
Magistrada

(FDO.)REINALDO ACHURRA SÁNCHEZ
Magistrado

(FDO.) MARCOS POLANCO MARTINEZ
Secretario General