

Entrada 222-16

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN, INTERPUESTA POR LA FIRMA ICAZA, GONZÁLEZ-RUIZ Y ALEMÁN, EN NOMBRE Y REPRESENTACIÓN DE EMPRESA INMOBILIARIA DON ANTONIO S.A., PARA QUE SE DECLARE NULA, POR ILEGAL, LA RESOLUCIÓN NO.201-7337 DE 15 DE SEPTIEMBRE DE 2010, EXPEDIDA POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS, SU ACTO CONFIRMATORIO Y MODIFICATORIO Y PARA QUE SE HAGAN OTRAS DECLARACIONES.

MAGISTRADO PONENTE: CARLOS ALBERTO VÁSQUEZ REYES



REPÚBLICA DE PANAMÁ
ÓRGANO JUDICIAL
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA – SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO

Panamá, quince (15) de julio de dos mil veinte (2020).-
VISTOS:

La sociedad **INMOBILIARIA DON ANTONIO S.A.**, a través de su apoderada judicial, la firma de abogados Icaza, González-Ruiz y Alemán (sociedad civil inscrita en la Sección de Personas Mercantil del Registro Público, al Tomo 41, folio 472, Asiento 4615, el 3 de mayo de 1930) ha presentado demanda Contencioso Administrativa de Plena Jurisdicción para que se declare nula, por ilegal, la Resolución No. 201-7337 de 15 de septiembre de 2010, proferida por la Dirección General de Ingresos, su acto confirmatorio y para que se declare parcialmente nula, por ilegal, la Resolución No.TAT-RF-073 de 20 de noviembre de 2015, en particular, lo dispuesto en el resuelto segundo, y que se declare nula por ilegal, la Resolución TAT-ADM-064-2016 de 24 de febrero de 2016 y para que se hagan otras declaraciones.

I. PRETENSIONES.

La parte actora solicita se declare que es ilegal, y por tanto nula la Resolución No.201-7337 de 15 de septiembre de 2010, expedida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante la que se resuelve expedir liquidación adicional a nombre del contribuyente Inmobiliaria Don Antonio S.A., por supuestas deficiencias en su declaración de rentas del año 2007, adicionalmente solicita lo siguiente:

1. Que es ilegal y, por tanto nula en su totalidad la Resolución No.201-7252 de 12 de julio de 2011, también expedida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas mediante la que se denegó el Recurso de Reconsideración interpuesto por Inmobiliaria Don Antonio S.A., contra la No.201-7337 de 15 de septiembre de 2010.
2. Que es parcialmente nulo por ilegales, el resuelto segundo de la parte Resolutiva de la Resolución No. TAT RF-073 de 20 de noviembre de 2015 emitida por el Tribunal Administrativo Tributario.
3. Que es nula por ilegal, la Resolución TAT-ADM-064-2016 de 24 de febrero de 2016 también emitida por el Tribunal Administrativo Tributario.
4. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se ordene a la Dirección General de Ingresos, de conformidad con la legislación vigente, ACEPTAR la totalidad del monto de TRECE MILLONES CIENTO NOVENTA Y SIETE MIL SESENTA Y CINCO BALBOAS con 00/100 (B/.13, 197,065.00) correspondientes a la plusvalía contable generada por la fusión por absorción entre INMOBILIARIA DON ANTONIO S.A., Y SUPERMERCADOS S.A., como gasto deducible y amortizar dicho monto y deducirlo por ser renta gravable para el cedente del mismo.
5. Que se ordene a la Dirección General de Ingresos, de conformidad con la legislación vigente, ACEPTAR la provisión reflejada en la Declaración de Rentas de nuestra mandante para el año 2007, por razón de la reserva de lealtad toda vez que cumple con los requisitos de la NIIF 37.
6. Que la Dirección General de Ingresos está obligada a anular cualquier saldo o crédito a su favor dimanante de la liquidación adicional que por este medio demandamos por ilegal que haya sido incluido en el Estado de Cuentas del Impuesto sobre la Renta (ISR) de Inmobiliaria Don Antonio S.A., para el periodo fiscal 2007.
7. Que se ordene a la Dirección General de Ingresos a devolver a INMOBILIARIA DON ANTONIO, S.A., cualquier suma de dinero o importe que hubiese sido pagada al Tesoro Nacional, en concepto de la liquidación adicional que por este medio demandamos por ilegal.

II. HECHOS Y OMISIONES FUNDAMENTALES DE LA ACCIÓN.

La parte actora fundamenta su demanda de plena jurisdicción en los siguientes hechos y omisiones:

“INMOBILIARIA DON ANTONIO S.A., se dedujo, en la línea 44 de su declaración jurada de rentas del periodo fiscal 2007, bajo el renglón de amortización la suma de trece millones ciento noventa y siete mil sesenta y cinco balboas con 00/100 (B/.13,197,065.00).

De igual manera, INMOBILIARIA DON ANTONIO S.A., declaró en el renglón de otros gastos (Publicidad) para el periodo fiscal 2007, la suma de tres millones quinientos sesenta y ocho mil ciento diez balboas con 14/100 (B/.3,568,110.14) dentro de la cual se incluía la cuenta denominada Reserva de Lealtad con los clientes por la suma de ochocientos quince mil balboas con 00/100 (B/.815,000.00).

La Dirección General de Ingresos procedió a examinar la Declaración de Rentas del año 2007 del contribuyente INMOBILIARIA DON ANTONIO, S.A., por considerar que la misma contravenía las disposiciones del Título I del Libro IV del Código Fiscal y después del examen ordenó investigar todos los libros y documentos contables del referido contribuyente a fin de determinar la renta gravable real sin perjuicio de las sanciones a que hubiese lugar.

Según la Dirección General de Ingresos de las investigaciones realizadas se concluyó que existían deficiencias que aumentaban la renta gravable por un monto de trece millones trescientos sesenta y cinco mil cincuenta y nueve balboas con 12/100 (B/.13,365,059.12) y, en consecuencia, emitió la Resolución 201-7337 de 15 de septiembre de 2010 en la que expide una liquidación adicional por la suma de cuatro millones trescientos ochenta y tres mil setecientos treinta y nueve balboas con 00/40 (B/.4,383,739.40).

Señalan que después de haber interpuesto todos los recursos correspondientes, tanto el Ministerio de Economía y Finanzas como el Tribunal Administrativo Tributario confirmaron la Resolución precitada y éstos, señala la demandante que, basaron su decisión en una discusión no planteada por las partes durante el proceso, asociada a la confusión entre el tratamiento establecido en las NIIFs y el Decreto Ejecutivo No.170 en cuanto a la deducibilidad de un "intangible", dejando a Inmobiliaria Don Antonio S.A., en una total indefensión.

III. NORMAS QUE SE CONSIDERAN VULNERADAS Y EL CONCEPTO EN QUE LO HAN SIDO.

Señala la parte demandante que se han violado los artículos 697, 699 (violación directa por omisión) y 1194 (violación directa por comisión) del Código Fiscal, modificados por la Ley 6 de febrero de 2005, la Ley 8 de 15 de marzo de 2010 y la Ley 50 de 26 de agosto de 2013, cuyos textos indican qué se entiende por costos y gastos o erogaciones deducibles, aquellos ocasionados en la producción de la renta y en la conservación de su fuente; establecen las tarifas generales y los periodos fiscales sobre los cuales las personas jurídicas pagarán la renta neta gravable; y disponen que los vacíos en el procedimiento fiscal ordinario se llenarán por las disposiciones del Procedimiento Administrativo General establecido en la Ley 38 de 31 de julio de 2000.

Además, considera como vulnerados los artículos 19 y 60 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, en violación directa por omisión, modificados por el Decreto Ejecutivo 98 de 27 de septiembre de 2010, los cuales refieren los principios generales; los gastos de organización y de preoperación y otras amortizaciones.

Igualmente, señala como violado por omisión el artículo 202 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, el cual indica que los vacíos de esa ley serán llenados con el Libro Primero del Código Judicial, Finalmente, indica como vulnerado el artículo 1129 del Código Judicial que señala que el recurso de reconsideración tiene por objeto que el juez revoque, reforme, adicione o aclare su propia resolución.

IV. INFORME DE CONDUCTA DE LA ENTIDAD DEMANDADA.

De la demanda instaurada se corrió traslado al Director General de Ingresos, con el fin de que rindiera su informe explicativo de conducta, el cual fue aportado mediante Nota No. 201-01-1376 DGI, legible de fojas 91 a 96 del expediente.

El informe inicia con los antecedentes del caso, dentro de lo cual se sustenta que de acuerdo al artículo 19 del Decreto de Gabinete No.109 de 1970, en su carácter de auditor, inspector e investigador, la de auditar los registros exigidos y demás documentación, para determinar la verdadera cuantía de la renta gravable del contribuyente.

Se añade, que de un examen minucioso hecho por la Dirección General de Ingresos se pudo comprobar que la contribuyente Inmobiliaria Don Antonio S.A., para el periodo 2007, se dedujo como gastos, la compra de acciones emitidas por la empresa Supermercados, S.A., bajo el concepto de plusvalía, compras éstas que a su criterio, no pueden ser consideradas como deducibles de conformidad con el artículo antes citado, en virtud de que la compra de acciones representa una inversión, por lo tanto, no puede ser considerada como gasto amortizable.

Indica que producto del recurso de reconsideración se mantuvo en todas sus partes la decisión adoptada mediante la Resolución No.201-7337 de 15 de septiembre de 2010, mediante la cual se le exige una liquidación adicional por la suma de cuatro millones trescientos ochenta y tres mil setecientos treinta y nueve balboas con 40/100 (B/.4,383,739.40), señalando en su parte medular que la fusión señalada por el contribuyente no cumplía con los requisitos de la fusión.

V. CONTESTACIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN

Mediante Vista No. 1040 de 6 de octubre de 2016, el Procurador de la Administración solicita a la Sala se sirva declarar que no es ilegal, la Resolución 201-7337 de 15 de septiembre de 2010, emitida por el Director General de Ingresos, del Ministerio de Economía y Finanzas y, en consecuencia, se denieguen las pretensiones de la demandante, ya que, a su criterio, no existen elementos de convicción que atribuyan a la Resolución 201-7337 de 15 de septiembre vestigios de vulneración de la norma; y en ese sentido, no tienen asidero jurídico los cargos

de infracción del artículo 60 del Decreto Ejecutivo 170 de 27 de octubre de 1993, el artículo 1194 del Código Fiscal.

Es decir, que los argumentos de hecho y de derecho expuestos en la demanda carecen de validez jurídica, pues se pretende sustentar la ilegalidad de un acto administrativo sobre aspectos que han sido evaluados, explicados y debidamente superados en la vía administrativa, como en el caso de la amortización.

VI. CONSIDERACIONES Y DECISIÓN DE LA SALA

Una vez cumplidos los trámites previstos para estos procesos, corresponde a los integrantes de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia pasar a dirimir el fondo del presente litigio.

1. Competencia

Esta Sala de la Corte Suprema de Justicia es competente para conocer de la acción contencioso-administrativa de plena jurisdicción promovida por la sociedad Inmobiliaria Don Antonio S.A., a través de apoderada legal, con fundamento en lo que dispone el artículo 206, numeral 2, de la Constitución Política, en concordancia con el artículo 97, numeral 1, del Código Judicial.

2. Legitimación activa y pasiva.

En el presente caso, la demandante es **Inmobiliaria Don Antonio S.A.**, como persona jurídica que comparece en defensa de sus derechos e intereses en contra de la Resolución No.201-7337 de 15 de septiembre de 2010, emitida por la Dirección General Ingresos, que le fue desfavorable, razón por la cual se encuentra legitimada para promover la acción examinada.

Por su lado, el acto demandado fue emitido en la Dirección General de Ingresos, entidad estatal, como sujeto pasivo en el presente proceso contencioso-administrativo de plena jurisdicción.

La génesis del negocio jurídico en cuestión radica en que la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, a través de la Resolución 201-7337 de 15 de septiembre de 2010, resuelve expedir liquidación adicional a nombre de Inmobiliaria Don Antonio S.A., debido a deficiencias en su declaración del impuesto sobre la renta del año 2007, por un monto de cuatro millones trescientos ochenta y tres mil setecientos treinta y nueve con 40/100 (B/.4,383,739.40). Luego de presentado el recurso de reconsideración por la parte actora, la Dirección General de Ingresos decide mantener en todas sus partes la Resolución precitada.

Por su parte, el Tribunal Administrativo Tributario al resolver el recurso de apelación presentado por Inmobiliaria Don Antonio S.A., mediante la Resolución TAT-RF-073 de 20 de noviembre de 2015, modificó la Resolución 201-7337 de 15 de septiembre de 2010 y su acto confirmatorio, en el sentido de eliminar la objeción del gasto por la suma de trece millones ciento noventa y siete mil sesenta y cinco balboas (B/.13,197,065.00) correspondientes a la plusvalía contable generada por la fusión por absorción de Inmobiliaria Don Antonio S.A., y la sociedad Supermercados S.A. Aunado a lo anterior, ordenó a la Dirección General de Ingresos realizar el cálculo del deterioro de la plusvalía contable generada de la fusión por absorción entre las empresas citadas, declarada por el monto de trece millones ciento noventa y siete mil sesenta y cinco balboas (B/.13,197,065.00) y reconocer su deducibilidad.

Las pretensiones de la parte actora giran en torno a que se declaren nulas por ilegales las Resoluciones No.201-7337 de 15 de septiembre de 2010 y resolución No.201-7252 de 12 de julio de 2011, expedidas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, y el resuelto segundo de la Resolución TAT-RF-073 de 20 de noviembre de 2015, emitida por el Tribunal Administrativo Tributario, con respecto a aceptar la totalidad del monto de trece

millones ciento noventa y siete mil sesenta y cinco balboas con 00/100 (B/.13,197,065.00), correspondientes a la plusvalía contable generada por la fusión por absorción entre Inmobiliaria Don Antonio S.A., y Supermercados S.A., como gasto deducible, y amortizar dicho monto y deducirlo por ser renta neta gravable para el cedente del mismo.

En ese sentido, se solicita también que la Dirección General de Ingresos acepte la provisión reflejada en la Declaración de Rentas para el año 2007 por razón de la reserva de lealtad toda vez que cumple con los requisitos de la NIIF 37 y que ésta se encuentra obligada a anular cualquier saldo o crédito a su favor, producto de la liquidación adicional demandada y que se devuelva a Inmobiliaria Don Antonio, S.A., cualquier suma de dinero o importe que hubiera sido pagada al Tesoro Nacional.

Por lo expuesto, considera la parte actora que se han violado las siguientes normas, que pasaremos a transcribir:

El artículo 697 del Código Fiscal:

“...Se entiende por costos y gastos o erogaciones deducibles, los costos y gastos o erogaciones ocasionados en la producción de la renta y en la conservación de su fuente; en consecuencia, no serán deducibles, entre otros, aquéllos gastos, costos o pérdidas generadas 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 el desarrollo de los conceptos antes indicados así como la aplicación de los principios contenidos en este artículo...”

El artículo 699, párrafo 2 del Código Fiscal que establece lo siguiente (tal como se encontraba antes de su modificación por la Ley 8 de 2010, pues era la norma aplicable):

“Artículo 699. Las personas jurídicas pagarán el Impuesto sobre la renta a una tasa de treinta por ciento (30%) sobre la que resulte mayor entre: 1. La renta neta gravable calculada por el método establecido en este título, o 2. La renta neta gravable que resulte deducir, del total de ingresos gravables, el noventa y cinco punto

treinta y tres por ciento (95.33%) de éste. El total de ingresos gravables es el monto que resulte de restar del total de ingresos del contribuyente, los ingresos exentos gravables es el monto que resulte de restar del total de ingresos del contribuyente, los ingresos exentos y/o no gravables, y los ingresos de fuente extranjera. Las personas jurídicas que tengan en el precio de venta el Impuesto al Consumo de Combustible y derivados del Petróleo, así como el Impuesto Selectivo al Consumo de ciertos bienes y servicios podrán restar del total de ingresos por comisiones, el cálculo alternativo se realizará sobre la totalidad de lo percibido en dicho concepto.

PARÁGRAFO 1. Si por razón del pago del impuesto sobre la Renta la persona jurídica incurriese en pérdidas, esta podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del numeral 2 de este artículo. Igual solicitud podrá solicitar el contribuyente cuya tasa efectiva el porcentaje que resulta de dividir el impuesto sobre la Renta causado entre la renta neta gravable como se define en el artículo 695 de este Código. La Dirección General de Ingresos establecerá los documentos que deberán acompañar la solicitud de la que trata este párrafo. Al comprobar y aceptar la solicitud de la persona jurídica, la Dirección General de Ingresos le dará la opción de utilizar como alternativa la tasa del treinta por ciento (30%) sobre la renta gravable calculada según se establece en el numeral 1 de este artículo, hasta por los tres (3) años subsiguientes.

Parágrafo 2. Con el fin de validar las declaraciones de renta, la Dirección General de Ingresos queda facultada para requerir del contribuyente, y éste obligado a suministrarla, copias de los estados financieros presentados a los bancos e instituciones financieras. La no congruencia de la declaración de renta con los estados financieros auditados, en base a las normas internacionales de información financiera o NIIFs, podrá, de probarse, ser considerada como defraudación fiscal. La Dirección General de Ingresos determinará, sobre la base de las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIFs, las personas jurídicas que deberán usar el sistema devengado.”

El artículo 19 del Decreto Ejecutivo No.170 de 1993 cuyo texto es el siguiente:

“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 dé a la renta después de obtenida.

Los gastos deberán atribuirse, según corresponda a la renta gravable, a la exenta o de fuente extranjera, sólo será admisible su deducción en la proporción respectiva, conforme a los comprobantes y a la contabilidad del contribuyente. A falta de éstos o en caso de que la contabilidad no reflejará un resultado acorde con la realidad o por cualquier otro motivo las proporciones no pudieran determinarse con claridad según tales comprobantes, la porción deducible se establecerá proporcionalmente a los ingresos totales de los referidos tipos de rentas.

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...”

De igual forma, señalan violado el artículo 60 del Decreto Ejecutivo No.170

de 1993:

“Artículo 60. Gastos de organización y de preoperación y otras amortizaciones.

El contribuyente tendrá la opción de deducir los gastos de organización y de preoperación en el año fiscal en que se incurran o paguen o en un plazo máximo de cinco (5) años.

También serán deducibles, de acuerdo con las condiciones contractuales en cada caso, las amortizaciones por derechos de llave, concesiones, marcas de fábrica o de comercio, procedimientos de fabricación, patentes industriales, fórmulas y otros activos intangibles similares, cuando tales derechos o procedimientos hayan constituido (sic) renta gravable para los cedentes de los mismos.”

El artículo 1194 del Código Fiscal, tal como fue modificado por la Ley 8 de 2010:

“Los vacíos en el procedimiento fiscal ordinario establecido en el presente Libro se llenarán por las disposiciones del Procedimiento Administrativo General establecido en la Ley 38 de 2000.”

El artículo 202 de la Ley 38 de 2000 cuyo tenor es el siguiente:

“Los vacíos del Libro Primero de esta Ley, serán llenados con las normas contenidas en el Libro Primero del Código Judicial. Las disposiciones del Libro Segundo de esta Ley serán aplicadas supletoriamente en los procedimientos administrativos especiales vigentes, en los términos previstos en el artículo 37.

Los vacíos del procedimiento administrativo general dictado por la presente Ley de suplir con las normas de procedimiento administrativo que regulen materias semejante y, en su defecto, por las normas del Libro Segundo del Código Judicial.”

Finalmente, el artículo 1129 del Código Judicial que señala:

“El recurso de reconsideración tiene por objeto que el juez revoque, reforme, adicione o aclare su propia resolución. Sólo son reconsiderables las providencias, autos y sentencias que no admiten apelación; el recurso deberá interponerse dentro de los dos días siguientes a la notificación de la respectiva resolución...”

Una vez transcritas las normas que se consideran vulneradas, con respecto a la pretensión esbozada por la parte actora de que se ordene a la Dirección General de Ingresos, de conformidad con la legislación vigente, aceptar la provisión reflejada en la Declaración de Rentas de Inmobiliaria Don Antonio S.A., para el año 2007, por razón de la reserva de lealtad, toda vez que cumple con los requisitos de la NIIF 37, es necesario citar las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs)¹, normas de aplicabilidad en nuestro país, en virtud de lo establecido en la Resolución No. 201-454 de 14 de febrero de 2007, en donde la Dirección General de Ingresos ordenó la preparación de las declaraciones de renta de los contribuyentes en base a registros de contabilidad que utilicen el sistema de devengado sobre la base de las Normas Internacionales

¹ Normas Internacionales de Información Financiera son el conjunto de estándares internacionales de contabilidad promulgadas por el International Accounting Standards Board (IASB), que establece los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar sobre las transacciones y hechos económicos que afectan a una empresa y que se reflejan en los estados financieros.

de Información Financiera, específicamente las que han sido aludidas por la parte actora.

Las Normas Internacionales de Información Financiera mejor conocidas como NIIFs, tienen como propósito uniformar la información contenida en los diferentes estados financieros propiciando la reducción de las diferencias interpretativas que puedan surgir con motivo de su aplicación a nivel internacional “dictando reglas que conlleven la armonización entre las regulaciones, normas contables y procedimientos relativos a la preparación y presentación de los estados financieros.”

(...) Dichas normas son aplicables a nivel internacional, una vez hayan sido promulgadas por el Consejo Internacional Técnico. En Panamá dichas NIIF, fueron promulgadas mediante Resolución No.201-1369 de 27 de mayo de 2008, expedida por la Dirección General de Ingresos, publicada en la Gaceta Oficial No.26098 de 5 de agosto de 2008. (...)

**Norma Internacional de Contabilidad No.37.
Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos
Contingentes.**

Pasivo Contingente: Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o bien

Una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:

- (i) No es probable que la entidad tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien
- (ii) El importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

Pasivos contingentes.

La entidad no debe reconocer un pasivo contingente.(...).

Señala la parte actora que el artículo 699 del Código Fiscal, en su párrafo 2, tal cual quedó modificado por el artículo 6 de la Ley 31 de 30 de diciembre de 1991, publicada en la Gaceta Oficial 21,943 de 31 de diciembre de 1991, vigente

y aplicable al periodo fiscal en que fue presentada la declaración de 2007, señalaba la obligación del contribuyente de presentar su declaración de renta en forma congruente con los estados financieros auditados confeccionados en base a las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIFS.

No obstante lo anterior, y de la lectura de la norma transcrita se colige que la legislación es clara al señalar que sólo serán deducibles las reservas para cuentas no cobrables y primas de antigüedad, lo que se corresponde con el tenor de los artículos 26 y 34 del Decreto Ejecutivo que a la letra señalan:

“Artículo 26. Son deducibles las indemnizaciones y demás prestaciones laborales previstas en la legislación y pagadas efectivamente por el contribuyente, en cuanto las mismas no estén cubiertas por seguros.”

“Artículo 34. Constitución de una reserva para cuentas incobrables. Si de acuerdo con el artículo 32 de este Decreto el contribuyente optare por el sistema de constituir una reserva para hacer frente a las partidas incobrables sólo será deducible como gasto anual una provisión equivalente al uno por ciento (1%) del total de las ventas al crédito de bienes o prestaciones de servicios realizados en cada año fiscal (...).”

En ese sentido, este Tribunal coincide con el planteamiento realizado por el Tribunal Administrativo Tributario en la Resolución No.TAT-RF-073 de 20 de noviembre de 2015, de acuerdo a las definiciones y disposiciones las provisiones para un programa de lealtad del cliente constituyen un pasivo contingente y como tal no es deducible, por lo cual no era viable incluir como gasto deducible, en el renglón de otros gastos, las reservas o provisiones para un programa de lealtad del cliente y, en consecuencia, se mantiene la decisión de la Dirección General de Ingresos de objetar la suma de doscientos treinta y dos mil doscientos noventa y nueve balboas (B/.232,299.00), reportada como otros gastos de publicidad que consiste en el diferencial del monto total declarado y el monto de los premios efectivamente pagados en el programa de lealtad de cliente.

Por lo antes expuesto, NO ES ILEGAL la Resolución No. 201-7337 de 15 de septiembre de 2010, ni su acto confirmatorio, en lo referente a la reserva de programa de lealtad.

Con respecto al segundo tema planteado por la parte actora y referente a la deducibilidad como gasto de amortización de la plusvalía derivada de la transacción de fusión celebrada entre Inmobiliaria Don Antonio S.A., y la sociedad Supermercados S.A., es de suma relevancia, para el mejor análisis de la pretensión, plasmar el contenido de los informes periciales presentados por ambas partes y que constan en el expediente:

Peritaje de Iveth Jacinta Herrera Pérez y Alberto Antonio Tile Paternina, peritos de la parte actora.

Pregunta 1. Determine el Perito, para el caso que nos ocupa, qué es un activo intangible según las Normas Internacionales de Información Financiera y la Norma Internacional de Contabilidad NIC38.

De acuerdo a lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad No.38, la cual consta a partir de la página No.270 de la Gaceta Oficial No.26098, antes citada, en la sección de Definiciones, párrafo 8 define un activo: “como un recurso: Controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.”

De igual manera señala que: “Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.”

La NIIF 38, también señala que “un activo es identificable si:

- a. “Es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con lo que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o
- b. Surge de derechos contractuales o de otros derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.”

En el párrafo 9 se señala que:

“Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización.”

En el párrafo 10 de la Norma en comento indica que:

“No todos los activos en el párrafo 9 cumplen la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumpliera la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del periodo en el que se haya incurrido. No obstante, si el elemento se hubiese adquirido dentro de una combinación de negocios, formará parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del periodo en el que se haya incurrido. No obstante, si el elemento se hubiese adquirido dentro de una combinación de negocios, formará parte de la plusvalía reconocida en la fecha de adquisición.”

De acuerdo a lo dispuesto en la Norma Internacional de Información Financiera No.3 relativa a la combinación de negocios, y cuyo “objetivo consiste en especificar la información financiera a revelar por una entidad cuando lleve a cabo una combinación de negocio (fusión). En particular, especifica que todas las combinaciones de negocios se contabilizarán aplicando el método de adquisición.

Esta norma señala en la definición de términos que:

“Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.”

Pregunta 2. Determine el Perito, en base a su respuesta anterior, si la plusvalía para el caso que nos ocupa se constituye en un activo intangible.

En base a lo dispuesto en las Normas Internacionales de Contabilidad Financiera No.38 y NIIF No.3., a las cuales nos referimos en nuestra respuesta anterior, la Plusvalía

constituye un Activo Intangible, toda vez que es identificable, se tiene control y puede generar beneficios económicos futuros.

La plusvalía, surgida en una combinación de negocios, representa un pago realizado por la entidad adquirente anticipando beneficios económicos futuros por activos que no ha sido capaz de identificar de forma individual ni, por tanto, de reconocer por separado.

Estos beneficios económicos futuros pueden tener su origen en la sinergia que se produce entre los activos identificables adquiridos o bien proceder de activos que, por separado, no cumplan las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros, pero por los que la entidad adquirente está dispuesta a pagar cuando realiza la combinación de negocios.

Pregunta 3. Determine le perito si Inmobiliaria Don Antonio S.A., retuvo o no el monto del cinco (5%) por ciento en concepto de adelanto de impuesto sobre la renta por la ganancia de capital obtenida por la compra de las acciones de Supermercados S.A.

La empresa Inmobiliaria Don Antonio S.A., sí efectuó la retención del cinco (5%) por ciento en concepto de adelanto de impuesto sobre la renta por la ganancia de capital obtenida por la compra de las acciones de Supermercados S.A., tal como consta en la declaración jurada (...).

Pregunta 4. Determine el perito en base a su respuesta anterior, si para el caso que nos ocupa, el impuesto sobre la renta correspondiente a la transacción entre Inmobiliaria Don Antonio S.A., y Supermercados, S.A., fue cancelado en debida forma y tiempo oportuno.

De acuerdo a la revisión de la declaración jurada de la retención del 5% mencionado en la respuesta anterior y al recibo de pago No.201-228050 de fecha 14 de mayo de 2007 por la suma de B/.797,510.30, hemos podido determinar que en el caso que nos ocupa el impuesto sobre la renta correspondiente a la transacción entre Inmobiliaria Don Antonio S.A., y Supermercados S.A., fue cancelado en debida forma y en tiempo oportuno.

Pregunta 5. Determine el perito si para el caso que nos ocupa, el gasto de amortización de plusvalía (intangible) fue reconocido o no al tenor de lo dispuesto en el artículo 60 del Decreto Ejecutivo No.170 de 1993.

Hemos podido determinar que el gasto de amortización de la plusvalía (activo intangible) fue objeto de deducción por parte de Inmobiliaria Don Antonio, S.A., en su declaración jurada de Rentas, presentada para el año 2007, por la suma de B/.13,197,065 al tenor de lo dispuesto en el artículo 60 del Decreto Ejecutivo 170 de

1993, toda vez que se cumplió con el presupuesto o requisito dispuesto en dicha norma, que condiciona la deducibilidad de dicho activo intangible, referente a “que tales derechos o procedimientos hayan constituido renta gravable para los cedentes de los mismos” (...).

En el caso que nos ocupa el tratamiento fiscal de la amortización de los activos intangibles está claramente reglamentado en el artículo 60 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, en relación a la Plusvalía deducida por contribuyente, es considerada de manera genérica, al establecer la deducibilidad de “otros activos intangibles en general” en cual se fundamentó INMOBILIARIA DON ANTONIO S.A., para considerar la plusvalía (activo intangible) como deducible y en virtud de haberse cumplido el requisito de “haber constituido renta gravable para los cedentes de los mismos”.

Peritaje de José Ángel Hidrogo Calvo, perito de la Sala Tercera de la Corte.

Pregunta 1. Determine el perito, para el caso que nos ocupa, que es un activo intangible según las Normas Internacionales de Información financiera y la norma internacional de Contabilidad NIC 38.

La norma internacional de información financiera (NIIF's) No.3- COMBINACIONES DE NEGOCIOS, define activos intangibles como sigue:

Activos intangibles de la entidad adquirida: De acuerdo con el párrafo (1), la adquirente reconocerá, de forma separada, un activo intangible de la entidad adquirida, en la fecha de adquisición, sólo si cumple la definición de activo intangible de la NIC 38 activos intangibles y su valor razonable se puede medir de forma fiable. Esto significa que la entidad adquirente reconocerá como un activo separado de la plusvalía comprada, los proyectos de investigación y desarrollo en curso de la adquirida, siempre que cumplan la definición de activo intangible y su valor razonable se pueda medir de forma fiable. La NIC 38 establece guías para determinar cuándo se puede medir de forma fiable el valor razonable de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios.

Un activo no monetario sin apariencia física debe ser identificable para cumplir la definición de activo intangible. De acuerdo con la NIC 38, un activo satisface el criterio de identificabilidad, incluido en la definición de activo intangible, sólo si:

(a) Es separable, es decir, susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, otorgado como licencia de operación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación; o

(b) Surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

Como se puede ver la NIIF'S 3, establece que sólo se puede reconocer un activo intangible, sólo si cumple la definición de activo intangible de la NIC38.

La Norma Internacional de Contabilidad No.38 (NIC 38), actividades intangibles tiene como objetivo lo siguiente: "El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible sí, sólo sí, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles, y exige la revelación de información específica sobre estos activos."

La NIC-38 define activos intangibles de la siguiente forma:

"Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, en la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles, tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales), Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización."

Podemos concluir entonces que un activo intangible, de acuerdo a la NIIF's No.3 y la NIC No.38, es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

Pregunta No.2. Determine el perito, en base a su respuesta anterior, si la plusvalía para el caso que nos ocupa se constituye en un activo intangible.

Dictamen: Efectivamente, considerando la respuesta anterior la plusvalía para el caso que nos ocupa se constituye en un activo intangible y paso a explicar:

1. Que la NIC 38, define activo como un recurso:
-Controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados;

-Del que la entidad espera obtener, en el futuro beneficios económicos.

2. Que la NIC 38, define al activo intangible como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

3. Que en el caso que nos ocupa, han constituido renta gravable.

Pregunta No.3. Determine el perito, si Inmobiliaria Don Antonio S.A., retuvo o no el monto del 5% en concepto de adelanto de impuesto sobre la renta por la ganancia de capital obtenida por la compra de las acciones de Supermercados S.A.

Dictamen:

Efectivamente Inmobiliaria Don Antonio S.A., retuvo el monto del cinco (5%) en concepto de adelanto al impuesto sobre la renta de la ganancia de capital por la compra de las acciones de Supermercados S.A.

Pregunta No.4. Determine el perito, en base a su respuesta anterior, si para el caso que nos ocupa, el impuesto sobre la renta correspondiente a la transacción entre Inmobiliaria Don Antonio, S.A., y Supermercados S.A., fue cancelado en debida forma y tiempo oportuno.

Dictamen:

Efectivamente fundamentado en mi respuesta anterior, para el caso que nos ocupa, el impuesto sobre la renta correspondiente a la transacción entre Inmobiliaria Don Antonio S.A., y Supermercados S.A., fue cancelado en debida forma y tiempo oportuno, nuestra afirmación se fundamenta en el examen practicado a: 1. En la constancia de pago y recibo emitido por la Dirección General de Ingresos por B/. 797,510.30, a nombre de Inmobiliaria Don Antonio S.A.

Pregunta No.5. Determine el perito si para el caso que nos ocupa, el gasto de amortización de plusvalía (activo intangible) fue reconocido o no al tenor de los dispuesto en el artículo 60 del Decreto Ejecutivo No.170 de 1993.

Dictamen:

El Decreto Ejecutivo No.170 de 1993, en su artículo 60, lo siguiente:

“El contribuyente tendrá la opción de deducir los gastos de organización y de preoperación en el año fiscal en que se incurran o paguen o en un plazo máximo de cinco (5) años. También serán deducibles, de acuerdo con las condiciones contractuales en cada caso, las amortizaciones por derechos de llave, concesiones, marcas de fábrica o de comercio, procedimientos de fabricación, patentes, industriales, fórmulas y otros activos intangibles similares, cuando tales derechos o

procedimientos hayan constituido renta gravable para los cedentes de los mismos.”

El Decreto No. 170 de 1993, en su artículo 60, establece claramente la deducibilidad de los activos intangibles, sin embargo, estos no fueron reconocidos, por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, evidencia es, los reclamos presentados por Inmobiliaria Don Antonio S.A., ante la Dirección General de Ingresos y ante el Tribunal Administrativo Tributario.

De lo antes expuesto, esta Superioridad evidencia que el tratamiento fiscal de la amortización o deducibilidad de los activos intangibles está claramente establecido en el artículo 60 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, transcrito ut supra, en el cual se indica que el contribuyente puede deducir los activos intangibles, situación que ha sido corroborada en ambos informes periciales que señalan lo siguiente:

Perito del Tribunal.

(...)El Decreto No. 170 de 1993, en su artículo 60, establece claramente la deducibilidad de los activos intangibles, sin embargo, estos no fueron reconocidos, por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, evidencia es, los reclamos presentados por Inmobiliaria Don Antonio S.A., ante la Dirección General de Ingresos y ante el Tribunal Administrativo Tributario (...).

Perito de la parte actora.

“(...)En el caso que nos ocupa el tratamiento fiscal de la amortización de los activos intangibles está claramente reglamentado en el artículo 60 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, en relación a la Plusvalía deducida por contribuyente, es considerada de manera genérica, al establecer la deducibilidad de “otros activos intangibles en general” en cual se fundamentó INMOBILIARIA DON ANTONIO S.A., para considerar la plusvalía (activo intangible) como deducible y en virtud de haberse cumplido el requisito de “haber constituido renta gravable para los cedentes de los mismos” (...).

De igual manera, señalan los peritos que la plusvalía es un activo intangible, el cual puede ser deducido como gasto, en virtud de que es identificable, se tiene control y pueden generar beneficios económicos futuros. Situación que es confirmada por el mismo Tribunal Administrativo Tributario, que dentro de la Resolución TAT-RF-073 de 20 de noviembre de 2015, plantea lo siguiente:

“(...) 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 Supermercados S.A., 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.”

En cuanto al tratamiento que se le debe dar a los activos intangibles, las Resoluciones originarias Resolución 201-7337 de 15 de septiembre de 2010, así como la Resolución No.201-7252 de 12 de julio de 2011, fundamentan su decisión de objetar el **gasto de amortización** de la suma de B/.13,197,065.00 correspondientes a la totalidad de las acciones emitidas y en circulación de la empresa Supermercados S.A., en los siguientes supuestos:

(...) Inmobiliaria Don Antonio S.A., 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 Supermercados S.A., formada por la cadena de Supermercados Romero, estaba funcionando y generando utilidades a la fecha de la compra de las acciones por parte de Inmobiliaria Don Antonio S.A., ya que refleja ganancias según sus declaraciones de rentas de los últimos 3 periodos(...)

Sin embargo, del expediente en cuestión se puede corroborar que la amortización por la plusvalía generada o activo intangible fue producto de la fusión entre Supermercados S.A. e Inmobiliaria Don Antonio S.A., y tal como lo indican ambos peritajes arriba expuestos, que se constituyó en una renta neta gravable para los vendedores, y por ende, se tributó y pagó el impuesto correspondiente.

“Peritaje parte actora. De acuerdo a la revisión de la declaración jurada de la retención del 5% mencionado en la respuesta anterior y al recibo de pago No.201-228050 de fecha 14 de mayo de 2007 por la suma de B/.797,510.30, hemos podido determinar que en el caso que nos ocupa el impuesto sobre la renta correspondiente a la transacción entre Inmobiliaria Don

Antonio S.A., y Supermercados S.A., fue cancelado en debida forma y en tiempo oportuno.”

“Peritaje del Tribunal. Efectivamente fundamentado en mi respuesta anterior, para el caso que nos ocupa, el impuesto sobre la renta correspondiente a la transacción entre Inmobiliaria Don Antonio S.A., y Supermercados S.A., fue cancelado en debida forma y tiempo oportuno, nuestra afirmación se fundamenta en el examen practicado a: 1. En la constancia de pago y recibo emitido por la Dirección General de Ingresos por B/. 797,510.30, a nombre de Inmobiliaria Don Antonio S.A.”

Siendo así las cosas, somos del criterio que la Dirección General de Ingresos y el Tribunal Administrativo Tributario debieron utilizar como fundamento, el artículo 60 del Decreto Ejecutivo No.170 de 1993, con la finalidad de que plusvalía por la fusión de ambas empresas pudiera amortizarse y deducirse como gasto intangible que es.

En cuanto al señalamiento de la parte actora con respecto a la interpretación del Tribunal Administrativo Tributario en que el tratamiento fiscal del resuelto segundo de la Resolución No.TAT-RF-073 de 20 de noviembre de 2015, viola el principio de la *Reformatio in Pejus*, puesto que al momento de resolver el recurso de apelación el Tribunal introdujo nuevos argumentos que no estaban originalmente establecidos ni en las Resoluciones No.201-7337 de 15 de septiembre de 2010 ni en su acto confirmatorio la Resolución No.201-7252 de 12 de julio de 2011, es oportuno resaltar la acepción de dicho término:

Reformatio in pejus: Reforma para lo peor, o Reforma que empeora, es conceptualizado por el Dr. Jorge Fábrega en su Diccionario de Derecho Procesal Civil como:

“la regla según la cual la apelación promovida por una parte no puede agravar su situación, o sea, la apelación se entiende interpuesta sólo en lo desfavorable al apelante y el superior no podrá enmendar o revocar la resolución apelada en la parte que no es objeto del recurso, a no ser que, en virtud de esta reforma, sea indispensable hacer a esta parte modificaciones sobre puntos íntimamente relacionados con la otra.”

A tales efectos, y considerando que sí se vulneró el contenido de dicho principio, ya que la motivación de las resoluciones proferidas por la Dirección General de Ingresos no versaban sobre el tratamiento fiscal que se le debía dar a la plusvalía generada por la fusión por absorción entre Inmobiliaria Don Antonio S.A., y la sociedad Supermercados S.A., reiteramos que desde el punto de vista fiscal que el tratamiento aplicable, en cuanto a la deducibilidad del activo intangible, es el contenido en el artículo 60 del Decreto Ejecutivo No.170 de 1993.

Finalmente, esta Superioridad considera que luego del examen probatorio, específicamente de las pruebas periciales, se determinó la violación el artículo 60 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, en violación directa por omisión, ya que la plusvalía debe considerarse como gasto deducible, por lo que debe amortizarse dicho monto y deducirlo por ser renta neta gravable para el cedente del mismo, en virtud de lo anterior se procederá a DECLARAR NULO POR ILEGAL el resuelto segundo de la Resolución No.TAT-RF-073 de 20 de noviembre de 2015.

En mérito de lo expuesto, la Corte Suprema, Sala Contencioso Administrativa, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA:**

1. QUE NO ES ILEGAL, la Resolución No.201-7337 de 15 de septiembre de 2010, mantenida por la Resolución No.201-7252 de 12 de julio de 2011, emitidas por la Dirección General de Ingresos, en virtud de que no le era viable al contribuyente Inmobiliaria Don Antonio S.A., incluir como gasto deducible, las reservas o provisiones para un programa de lealtad del cliente, ya que constituyen un pasivo contingente.

2. QUE NO ES ILEGAL, el resuelto PRIMERO de la Resolución TAT-RF-073 de 20 de noviembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo Tributario, toda vez que se determinó que la fusión celebrada entre Supermercados S.A., e Inmobiliaria Don Antonio S.A., reunía los requisitos

establecidos en la ley, para que se le eliminara al demandante Inmobiliaria Don Antonio S.A., la objeción del gasto por la suma de B/.13,197,065.00, correspondientes a la plusvalía contable generada por dicha fusión.

3. QUE ES NULO POR ILEGAL, el resuelto SEGUNDO de la Resolución TAT-RF-073 de 20 de noviembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo Tributario, en virtud del análisis del dictamen pericial de expertos financieros y fiscales, rendido en el presente proceso, donde señalan que *“El Decreto No. 170 de 1993, en su artículo 60, establece claramente la deducibilidad de los activos intangibles, sin embargo, éstos no fueron reconocidos, por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas (...)”*.

4. En consecuencia, se **ORDENA** a la Dirección General de Ingresos, realizar el cálculo de la liquidación correspondiente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 60 del Decreto Ejecutivo No.170 de 27 de octubre de 1993.

5. En virtud de lo anterior, se **ORDENA** a la Dirección General de Ingresos, anular cualquier saldo o crédito a su favor, relacionado con la liquidación adicional, que haya sido incluido en el Estado de Cuentas del Impuesto sobre la Renta (ISR) de Inmobiliaria Don Antonio S.A., para el periodo fiscal 2007; y devolver a la sociedad Inmobiliaria Don Antonio, cualquier suma de dinero o importe que hubiese sido pagado equivocadamente al Tesoro Nacional, en virtud de la declaratoria de ilegalidad del resuelto SEGUNDO de la Resolución TAT-RF-073 de 20 de noviembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo Tributario.

6. SE NIEGAN EL RESTO DE LAS PRETENSIONES.

Notifíquese,

**CARLOS ALBERTO VÁSQUEZ REYES
MAGISTRADO**

**CECILIO CEDALISE RIQUELME
MAGISTRADO**

**LUIS RAMÓN FÁBREGA S.
MAGISTRADO**

**KATIA ROSAS
SECRETARIA**