DIRECCIÓN GENERAL DE INGRESOS

[redacted]

5 de octubre de 2011.
Nota No.202-01-513

Licenciado

[redacted]

E. S. M.

**REFERENCIA:** Determinación de obligaciones tributarias:
**ITBMS** : Quién es Contribuyente en contratos suscrito con el Estado.
**Timbres**: Documentos sujetos a jurisdicción de la República de Panamá.
**BASE LEGAL**: Artículo 967 y 1057 V del Código Fiscal.

Licenciado [redacted]

En atención a su consulta remitida a la Dirección General de Ingresos, mediante la cual presenta una serie de inquietudes respecto a obligaciones tributarias que surgen del Contrato de Obra No.AL-1-104-11 suscrito por el Estado con la [redacted] así como de Contrato de Financiamiento suscrito por esta última con entes financieros que tienen como garantía la cesión de las Cuentas de Pago Parcial expedidas por el Estado, tenemos a bien señalar lo siguiente:

**Resumen de transacción descrita por el contribuyente:**

1. Constructora Norberto Odebrecht suscribió contrato con el Estado en el que se obligó a buscar el financiamiento para la construcción de la obra pactada.

2. Que el Financiamiento lo obtendrá de un "statutory trust" (cesionaria), constituido y existente bajo las leyes de Delaware, a quien le cederá las cuentas de pago parcial aprobadas por el Estado.

3. Que el cesionario a través de un contrato de suscripción, venderá participaciones en las Cuentas de Pago Parcial a entidades bancarias o financieras locales o extranjeras con el objeto de obtener los fondos necesarios para el financiamiento.

4. Que los fondos que reciba la cesionaria por parte de las entidades bancarias locales e internacionales, los recibirá a través de una transferencia directa a [redacted] en pago por los créditos en cada ocasión en que el Cesionario adquiera una cuenta de pago parcial.

5. Que a cambio, las entidades bancarias o financieras locales e internacionales recibirán pagos por comisión por los servicios financieros que brindarán a Constructora [redacted]

6. Que la Comisión que recibirán las entidades bancarias o financieras locales e internacionales serán pagadas directamente por la empresa Constructora [redacted] desde una cuenta en Panamá en cada fecha en que el Cesionario adquiera una Cuenta de Pago Parcial.

7. Que pese a toda transacción antes descrita, en realidad el cesionario actuará únicamente como tenedor de las Cuentas de Pago Parcial y vehículo transmisor de los pagos y no como beneficiario final de los pagos que realice el Estado.

8. Que la cesionaria abrirá una cuenta en Panamá, para que le sean depositados los pagos que reciba con ocasión de las cuentas de pago parcial.

9. Que las cesiones de las Cuentas de Pago Parcial serán notificadas al Estado antes de que se otorgue el préstamo a Constructora [redacted]

10. Que el Contrato de financiamiento no está sujeto a la jurisdicción de la República de Panamá.

**CONSULTA No. 1:**

**¿Quién tendría la obligación de pagar el ITBMS causado por los servicios contemplados bajo el Contrato de Obra con [redacted]**

*En caso que los Participantes, a través del Cesionario, financiaran el monto del ITBMS que aplique sobre el valor del Contrato de Obra con [redacted] ¿cambiaría el contribuyente que tendría la obligación de pagar dicho ITBMS? ¿Bajo algún supuesto o circunstancia son el Cesionario y/o los Participantes responsables ante la DGI del pago del ITBMS causado por los servicios contemplados bajo el Contrato de Obra con [redacted]*

**Posición del consultante:**

*"Consideramos que el pago del ITBMS causado bajo el Contrato de obra con* [redacted] *que no haya sido retenido por el Estado conforme a lo previsto en el Artículo 19 (a) del Decreto Ejecutivo No. 84 de 2005, según fue modificado por el Decreto Ejecutivo No. 91 de 2010, deberá ser pagado a la DGI por* [redacted] *con base en el Parágrafo 4 del Artículo 1057-V del Código Fiscal, que establece que, en el caso de los servicios, como es el caso del Contrato de Obra con* [redacted] ***el contribuyente del ITBMS es la entidad que presta el respectivo servicio.***

***Los servicios*** *estipulados en el Contrato de Obra con* [redacted] ***los prestará directamente*** [redacted] *y no el cesionario ni los Participantes, quienes únicamente gestionarán o aportarán el financiamiento, según corresponda, para que Odebrecht desarrolle los servicios pactados en el Contrato de Obra con Odebrecht.*

*Adicionalmente, consideramos que* ***el hecho que el ITBMS bajo el Contrato de Obra con*** [redacted] ***sea financiado por los participantes a través del cesionario no trasladaría ni al cesionario ni a los Participantes la responsabilidad del pago del ITBMS****. En ese caso, Odebrecht se mantendría como el contribuyente responsable del pago del ITBMS ya que continuaría siendo el prestador del servicio al Estado, de acuerdo con el Contrato de Obra con* [redacted]

*Por último, consideramos que* ***bajo ningún supuesto o circunstancia el Cesionario ni los Participantes serían responsables del pago del ITBMS a la DGI, debido a que la responsabilidad del pago del ITBMS recaerá, exclusivamente, sobre*** [redacted] ***quien es el único que califica como contribuyente de ITBMS bajo el Contrato de Obra con*** [redacted] ***or ser la entidad que prestará el servicio.***"

**Respuesta de la DGI:**

Efectivamente coincidimos con la posición del consultante, por las siguientes razones:

1. Es un hecho generador del Impuesto a la transferencia de Bienes Corporales Muebles y Prestación de Servicios (ITBMS), la prestación de todo tipo de servicios no exento por ley.

2. Si bien corresponde a quien recibe el servicio pagar este impuesto como contribuyente (de hecho), que en el caso del Estado lo hace a través de sus Instituciones no exentas, la ley denomina contribuyente (de derecho) a quien la ley designe como responsable de exigir y/o retener a otra persona y/o responder ante la DGI, por la recaudación.

3. Tal y como lo señala el consultante, el Parágrafo 4 del artículo 1057-V, señala que son contribuyentes:

   **a)** Las personas naturales,
   **b)** las sociedades con personería jurídica
   **c)** Las asociaciones sin personería jurídica (ej. Consorcios)

   Todas que, en el ejercicio de sus actividades, **realicen los hechos gravados** y actúen como transferentes de bienes corporales muebles y/o **como prestadores de servicios**.

4. Siendo la empresa Constructora [redacted] la responsable de prestar los servicios al Estado con ocasión del Contrato de Obra suscrito, le corresponde de forma directa cumplir con las obligaciones tributarias emanadas de dicho contrato, entre estas, la exigencia y pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y Prestación de Servicios (ITBMS), independientemente haya negociado los pagos que deba recibir como contraprestación al servicio prestado.

**CONSULTA No. 2:**

**¿No estando el Contrato de Financiamiento sujeto a la jurisdicción de la República de Panamá, ¿aplica sobre el Contrato de Financiamiento el Impuesto de Timbres?**

**Posición del consultante:**

*Consideramos que, conforme al texto del Artículo 967 del Código Fiscal, tal como quedó modificado por el artículo 57 del la Ley No. 8 de 15 de marzo de 2010, sólo están sujetos al Impuesto de Timbre los documentos en que conste un acto, contrato u obligación que verse sobre asunto o negocio sujeto a la jurisdicción de la República de Panamá. Consideramos que lo anterior significa que* ***sólo aplicará este impuesto cuando las diferencias o disputas que pudiesen***

***surgir entre las partes, derivadas de actos, contratos u obligaciones, deban ser resueltas-de conformidad con el respectivo contrato-por los tribunales panameños***. *Debemos señalar que, antes de la modificación del referido artículo 57, la norma sujetaba al pago del Impuesto de Timbre a los documentos que versaban sobre asuntos o negocios sujetos a la "jurisdicción fiscal" de la República, a menos que no produjera renta de fuente panameña, según se define en el artículo 694 del Código fiscal. El término "jurisdicción fiscal" no estaba ni está definido en el Código Fiscal, nuestro entendimiento es que hacía referencia a actos, contratos u obligaciones que tenían un efecto fiscal o impositivo en la República de Panamá* ***y, por lo tanto, estaban sujetos a la fiscalización de las autoridades panameñas.***
*La eliminación del concepto de "jurisdicción fiscal" hace suponer que, a efectos de la aplicabilidad del Impuesto de Timbre,* ***se elimina la condición que existía de que este impuesto aplicaba a actos, contratos u obligaciones que tenían un efecto fiscal o impositivo en Panamá, y lo limita sólo al requisito de estar sujeto a la jurisdicción de Panamá, es decir, el foro designado para la solución de conflictos***. *Por otra parte, se debe indicar que si los documentos que versen sobre actos, contratos u obligaciones no sujetas a la jurisdicción panameña son presentados ante los tribunales de justicia de este país, se aplicará el Impuesto de Timbre conforme a la naturaleza de los documentos.*

**Respuesta de la DGI:**

Norma pertinente:

> ***"Artículo 967.*** *(texto según artículo 57, ley 8/2010) Deberá estamparse por máquina franqueadora o declaración jurada de timbres por valor de diez centésimos de balboas (B/.0.10):*
>
> 1. *Todos los cheques y demás documentos negociables que no tengan otro impuesto.*
> 2. *Todo documento en que conste un acto, contrato u obligación por suma mayor de diez balboas, que no tenga impuesto especial en este capítulo y* ***verse sobre asunto o negocio sujeto a la jurisdicción de la República*** *por cada cien balboas o fracción de ciento de valor expresado en el documento."*

Diferimos del criterio del consultante, toda vez que la palabra "jurisdicción", según se plasma en la norma citada, no ha sido definida por la ley fiscal para asimilarla y limitarla a controversias que deben ser dirimidas ante Tribunales de Justicia, a

efectos de determinar que sólo los documentos que vayan a ser presentados ante los Tribunales deban ser timbrados.

El término "**jurisdicción** de la República", según se concibe en el artículo 967 del Código Fiscal, debe ser entendido en su tenor literal, natural, amplio y obvio a todos los efectos incluso fiscales, que no es más que el establecimiento de un parámetro general que como hecho generador, hace que surja la obligatoriedad de estampar con timbres a todo documento *en que conste un acto, contrato u obligación* **de aplicación y/o exigible ante cualquier entidad dentro de la República de Panamá**.

Dentro de esta concepción, "fiscalmente", la palabra "jurisdicción" se asimila al término "territorial", como territorial son los impuestos; según el principio que a la fecha se ha seguido para el establecimiento de las obligaciones tributarias.

Debemos recordar que las operaciones plasmadas en la consulta conllevan trámites a realizarse en la Jurisdicción de la República de Panamá, como lo es precisamente las cesiones de créditos exigibles en este país que deberán probarse a través de documentos. Igualmente, estas operaciones realizadas entre diferentes entes jurídicos establecidos en la República de Panamá, tiene como soporte legal, entre otros, el contrato de financiamiento; que incluso, conlleva implicaciones fiscales.

Finalmente, debemos recordar al licenciado [redacted] que de conformidad al artículo 1199 del Código Fiscal, las personas jurídicas habrán de comparecer ante la Administración Tributaria para hacer sus consultas a través de un apoderado legal, entiéndase, un profesional del derecho debidamente acreditado para tal fin; sin embargo, se consideró atender la presente, toda vez que resulta de importancia para la Administración se tenga claro el concepto de las obligaciones tributarias plasmadas en la consulta y con ello el fisco no se vea perjudicado.

Atentamente,

Esmeralda George
Subdirectora General de Ingresos

NRC/mca
Tarea 4635