



Panamá, 29 de agosto de 2011.
Nota No. 202-01-347

Licenciada



E. S. D.

REF: Forma de tributación de los "Consortios"
Base legal: Art. 252, 489, 490 del Código de Comercio.
Art. 2 numeral 9 de Ley 22 de 2006 de Contratación Pública.
Art. 81, 125, 126 A, 126 G del Decreto 170 de 1993 (renta).
Art. 6 del Decreto 85 de 2005 (ISC).
Parágrafo 4 del artículo 1057-V del Código Fiscal (ITBMS).
Resolución No. 201-2835 de 8 de septiembre de 2003.

Licenciada



En atención a su consulta legal, cuyo objetivo es la obtención del criterio de la Dirección General de Ingresos respecto al régimen tributario aplicable a los "Consortios", tenemos a bien señalar lo siguiente:

Si bien el Código de Comercio no se refiere expresamente a los "Consortios", es innegable la utilización de esta figura en el actual movimiento comercial de la República de Panamá, la cual ha sido asimilada por la jurisprudencia a las asociaciones accidentales contempladas en los artículos 252 y 489 a 500 del citado Código.

El Artículo 489 del Código de Comercio establece lo siguiente:

"Artículo 489: Los comerciantes, individuos o sociedades podrán interesarse en una o muchas operaciones mercantiles instantáneas o sucesivas que deberá ejecutar uno de ellos en su propio nombre y bajo su crédito personal, a cargo de rendir cuenta y dividir con sus asociados las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.
Las personas ajenas al comercio podrán también interesarse en los negocios de un comerciante en la forma indicada; pero no podrán intervenir en la gestión del negocio".

En este mismo orden de ideas, la Ley No. 22 de 27 de junio de 2006 "*Que regula la contratación pública y dicta otras disposiciones*", sí asimila de forma expresa la figura del "*Consortio*" como una asociación accidental para los efectos de participar en contrataciones con el Estado, estableciendo en el artículo 2 numeral 9, lo siguiente:

Consortio o asociación accidental. Agrupación de dos o más personas que se asocian para presentar una misma propuesta en forma conjunta, para la adjudicación, la celebración y la ejecución de un contrato, y que responden solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato.

En términos generales, se define al "*Consortio*" o Asociación accidental como "*un contrato entre dos o más personas cuyo objeto es la ejecución de los negocios acordados, específicos y temporales a cumplirse a nombre de uno o más de los partícipes de tal acuerdo.*"

En cuanto al acuerdo de los que conforman la asociación accidental, el artículo 490 del Código de Comercio establece lo siguiente:

Artículo 490. "*...El convenio determinará el objeto, interés y demás condiciones de la participación, pero en el silencio del mismo se aplicarán las disposiciones para las sociedades mercantiles, en lo que se refiere a los aportes, tiempo y modo de la entrega y efectos de ésta*"

En cuanto a las solemnidades que revisten a los "*Consortios*", siendo esta figura asimilada en el derecho positivo a la asociación accidental, incluso para contratar con el Estado, según la definición que le da la Ley No. 22 de 27 de junio de 2006, la misma no está sujeta a solemnidades de registro e inscripción el Registro Público, de aquí que carece de personalidad jurídica. Y esto es entendible, toda vez que se trata de un grupo de personas que se han reunido para el logro de un fin común, por un periodo determinado y que una vez cumplido, desaparecerá la razón por la cual se constituyó el consorcio.

La Corte ha dicho que las sociedades accidentales carecen de personalidad jurídica propia, en la medida que **su propósito no es crear una persona jurídica nueva, sino unir dos o más empresas para realizar un proyecto específico, adquiriendo derechos y obligaciones**, que en el caso que nos ocupa por razón de su consulta, lo hacen los "*Consortios*" frente al Estado, en virtud de su participación en actos de contratación pública.

"Artículo 252. Código de Comercio

Las sociedades accidentales o cuentas en participación carecen de personalidad jurídica propia y no estarán sujetas a ninguna solemnidad; su existencia podrá acreditarse por los medios comunes de prueba.

Artículo 490. Código de Comercio

La asociación en participación carece de razón comercial y de personalidad jurídica..."

Toda vez que el **"Consortio" o asociación accidental** al que usted se refiere en su consulta, conformado por distintos gestores que gozan de forma individual de personalidad jurídica, tienen como fin la realización de un negocio comercial determinado y más aún, lucrativo para ellas, **no escapan a las normas fiscales que rigen en nuestro país.**

El Artículo 81 y 125 del Decreto 170 de 1993, que reglamenta el Impuesto Sobre la Renta, tal y como quedó modificado por el artículo 98 de 2010, reconoce a las asociaciones accidentales como contribuyentes, a saber:

"Artículo 81.- Contribuyentes. (según artículo 32, decreto 98/2010)

*Son contribuyentes las personas naturales o jurídicas, independientemente de su nacionalidad, domicilio o residencia, que perciban o devenguen rentas gravables. También se consideran contribuyentes, los fideicomisos constituidos conforme a la ley, las sucesiones hasta cuando se efectúe la adjudicación de los bienes, así como **las sociedades accidentales** y cualquier entidad **que perciba o devengue rentas gravable**".*

Artículo 125.- Declaración jurada de Rentas. (según artículo 80, decreto 98/2010))

*Toda persona natural o jurídica considerada contribuyente conforme al artículo 81 de este decreto, así como los fideicomisos constituidos conforme a la ley, las sucesiones hasta cuando se efectúe la adjudicación de los bienes, **las sociedades accidentales** y, cualquier entidad **que perciba o devengue rentas gravables** dentro del territorio de la República de Panamá, presentará, por sí mismo o por apoderado legal, dentro de los términos fijados en el artículo 710 del Código Fiscal, una declaración jurada de rentas ante la Dirección General de Ingresos.*

El Decreto No. 170 de 2011, que reforma el Decreto No. 170 de 1993, establece en su Artículo 1 que reforma el artículo 126-A del Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993, lo siguiente:

Artículo 126-A. Adelanto Mensual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

A partir del 1º de enero de 2011, las personas jurídicas que devenguen rentas gravables objeto del Impuesto sobre la Renta, deberán pagar un adelanto mensual al Impuesto sobre la Renta equivalente al uno por ciento (1%) del total de los ingresos gravables de cada mes. Este adelanto mensual al Impuesto sobre la Renta se pagará por medio de declaración jurada dentro de los veinte (20) días calendarios siguientes

al mes anterior, según los procedimientos que para estos efectos establezca la Dirección General de Ingresos.

Quedan comprendidas, las sociedades mercantiles, **asociaciones accidentales o consorcios que generen ingresos gravables, inscritas o no en el Registro Único de Contribuyentes de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.** También quedan comprendidos los fideicomisos constituidos conforme a la Ley 1 de 5 de enero de 1984, cuando el fideicomitente sea persona jurídica, y las fundaciones de interés privado cuando generen ingresos gravables.

Toda vez que en su consulta, usted hace alusión a empresas de construcción, nos permitimos también reproducir la siguiente forma incluida en el Decreto No 170 de 2011:

Artículo 7. Se adiciona el artículo 126-G al Decreto Ejecutivo No. 170 de 27 de octubre de 1993, así:

Artículo 126-G. Adelanto Mensual del Impuesto sobre la Renta aplicable a las empresas de construcción o de empresas que realicen trabajos sobre inmuebles y cuyas operaciones generadoras de renta afecten a más de un año fiscal.

Las empresas de construcción o de empresas que realicen trabajos sobre inmuebles y cuyas operaciones generadoras de renta afecten a más de un año fiscal deberán considerar para los efectos del adelanto

mensual de Impuesto sobre la Renta, el monto del informe mensual que presentan a sus clientes, según el avance de la obra.

En este sentido y tomando en consideración la naturaleza de la asociación, que no requiere de inscripción en el Registro Público como tal, pero cuyos asociados no escapan de las obligaciones y derechos tributarios, **la Dirección General de Ingresos mediante Resolución No. 201-2835 de 8 de septiembre de 2003, ha establecido el procedimiento para regular la relación fisco - contribuyente con los "Consortios", a fin de facilitarle a éste pueda honrar sus tributos y hacer valer sus derechos hacia el fisco, así como el Estado pueda hacer efectiva su labor de reconocimiento, recaudación, cobranza investigación y fiscalización de tributos, aplicación de sanciones y demás actos de su competencia.**

La Resolución antes citada establece la formalidad para que el Consorcio o asociación accidental se registre como contribuyente ante el Fisco, tomando en consideración que la realización de su negocio temporal generará una serie de obligaciones fiscales por sí mismas, e independientes de la actividad principal de quienes conforman el consorcio o su domicilio, inclusive, de quien asume ante el fisco la representación en nombre del resto de los gestores.

El procedimiento establece lo siguiente:

1. Inscripción de las sociedades o agrupaciones sin personería jurídica en el Registro Único de Contribuyentes.

A solicitud, la DGI asignará a todo "Consortio" o asociación accidental, un número de identificación tributaria (NT), para que funja ante la Administración Tributaria como contribuyente, agente de percepción o de retención, para efectos del ITBMS, ISC y cualquier otro tributo que corresponda.

Deberá acompañar la solicitud,

- a) La preexistencia del convenio (documento), según lo preceptúa el artículo 490 del Código de Comercio
- b) Actividad, negocio u operación a desarrollar o que realiza (nombre comercial, domicilio y lugar donde se desarrolla la actividad) 

- c) Persona responsable ante el Fisco Nacional (nombre, número de cédula de identidad personal, domicilio). Esto es importante, porque se define, quién de los que conforman el consorcio asumirá la representación del resto ante el fisco bajo el NT asignado.

2. Requisitos de la facturación.

La facturación o documentación de las operaciones realizadas por estas agrupaciones deberán llevar impreso el Número Tributario (NT) asignado y demás requisitos y formalidades exigidas por la Ley que rige para la facturación. Igualmente quedan sujetos a las obligaciones, deberes y derechos establecidos para los demás contribuyentes.

Se concluye entonces, que independientemente los consorcios o asociaciones accidentales carezcan de personería jurídica como tal, por no estar sujetos a requisitos de forma ni a inscripción en el Registro Público; la ley les ha otorgado el carácter de "CONTRIBUYENTES ANTE EL FISCO" por sus operaciones de negocios llevadas a cabo, con el consecuente cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales u sustantivas dimanantes de estas.

Además, **por la naturaleza de la figura**, la obligación con el fisco de cada uno de los que conforman el "***Consortio***" por las operaciones realizadas a través de éste, no se va a dar de forma individual, sino que se llevará a cabo a través del miembro del "***Consortio***" que asuma tal responsabilidad en nombre de todos y a través de un NT (asimilado al RUC) otorgado por la DGI para identificar exclusivamente las operaciones llevadas a cabo por el "***Consortio***" **como contribuyente**.

La asignación del Número de Identificación Tributaria (NT), es el mecanismo integrador para determinar que el "*Consortio*" se ha identificado como contribuyente del fisco y para que quien actúe en nombre del "*Consortio*" pueda identificar y documentar las operaciones del "*Consortio*" y reportar las mismas al fisco, de forma separada a las operaciones de negocios llevadas a cabo de forma individual por cada una de las personas que integran el "*Consortio*" e inclusive, de las llevadas a cabo de forma individual por él mismo.

Si bien el NT ha sido dado para el reporte de las operaciones de negocios del "***Consortio***" como contribuyente, para efectos de separarlas de las operaciones individuales de cada uno de los que conforman el "***Consortio***", esto no significa

que cada uno de los que conforman el "Consortio" no deban responder ante el fisco en el evento de que de una investigación así lo requiera, dado que son responsables solidarios por las obligaciones contraídas.

Respecto a las responsabilidades, tomamos nota de lo establecido en la siguiente norma:

Artículo 171-A. Deberes y obligaciones. *(adicionado según artículo 114, decreto 98/2010)*

Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir los deberes formales relativos al cumplimiento de las obligaciones tributarias y a las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Dirección General de Ingresos y en especial deberán:

- a) pagar el impuesto propio y los retenidos dentro de los plazos legales;
- b) llevar la contabilidad de acuerdo a las normas y principios de contabilidad generalmente aceptados, basados en las Normas Internacionales de Información Financiera o NIIFs y las Normas Internacionales de Contabilidad o USGAAP, bajo los métodos del devengado, de caja o efectivo, señalados en el artículo 20 de este Decreto;
- c) presentar las declaraciones juradas y estimadas que correspondan;
- ch) inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes de la Dirección General de Ingresos, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones;
- d) conservar en forma ordenada los libros de contabilidad, las máquinas registradoras y sus registros, así como la documentación comprobatoria de los asientos formulados. Cuando los contribuyentes y responsables lleven su contabilidad o parte de ella por el sistema electrónico, deberán poner a disposición de los funcionarios de la Dirección General de Ingresos el equipo de cómputo y sus operadores para que los auxilien en el desarrollo de la auditoría;
- e) proporcionar, cuando los funcionarios fiscales autorizados lo requieran, mediante una comunicación formal escrita y con un plazo de 24 horas para atender dicha petición, los registros y comprobantes de contabilidad y los estados financieros y demás documentación relativa a sus actividades productoras de rentas y facilitar las inspecciones *gob.*

verificaciones en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, buques, aeronaves y otros medios de transporte;

- f) presentar o exhibir en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados las declaraciones, informaciones, documentos, comprobantes de legítima procedencia de mercancías relacionadas con hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas;*
- g) comunicar cualquier cambio en su situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria, especialmente cuando se trata del inicio o término de sus actividades;*
- h) comparecer a las oficinas fiscales cuando su presencia es requerida mediante comunicación formal escrita; y*
- i) cualquier otro que la Dirección General de Ingresos estime necesario.*

Los deberes formales deben ser cumplidos:

- a) en el caso de personas naturales, por si mismas o por sus representantes legales o mandatarios;*
- b) en el caso de personas jurídicas, por su representante legal o por apoderado designado al efecto;*
- c) en el caso de colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional, por la persona que administre los bienes y en su defecto, por cualquiera de los integrantes de la colectividad.***

Finalmente, es importante advertir que para efectos de la relación fisco-contribuyente, la tributación a través del Consorcio resulta de mejor control de las obligaciones tributarias en doble vía. De mejor control para el fisco, que incluye la fiscalización y recaudación de las obligaciones tributarias incluso de personas radicadas en el extranjero; y de mejor control para el propio "Consorcio", en el que todos sus agentes tendrán la seguridad que los impuestos han sido honrados debidamente, incluso al momento de concluir operaciones, porque no debe nunca

olvidarse, que **todos y cada uno de los miembros del consorcio son responsables solidarios** de las obligaciones contraídas por razón de las operaciones realizadas a través del Consorcio; incluyendo, las obligaciones tributarias.

Dicho lo anterior, pasaremos a dar respuesta a cada una de sus interrogantes planteadas a esta Administración:

PRIMERA CONSULTA:

¿Cómo deben reconocer los socios, los ingresos, costos y gastos en la declaración jurada de rentas de un Consorcio sin personería jurídica?

OPINION DE [REDACTED]

Cada socio tiene que reconocer en su declaración jurada de rentas su porción correspondiente de los ingresos, costos y gastos del "*Consorcio*" de conformidad con el acuerdo de asociación, mientras que el "*Consorcio*" deberá presentar como ingresos el total del proyecto, pero incluir como costos y gastos una suma equivalente con fines exclusivamente documentales.

OPINION DE LA DGI:

No coincidimos con la posición vertida, toda vez que **no es viable por la naturaleza de la figura y la relación fisco /contribuyente**, que cada uno de los gestores que conforman el "*Consorcio*", reconozca en su declaración jurada de renta una porción de los ingresos, costos y gastos, derivados de la operación del "*Consorcio*".

El "*Consorcio*" por realizar actos de comercio y como contribuyente, a quien se le ha asignado un NT, debe llevar su propio registro contable, de forma totalmente independiente a la contabilidad de cada uno de los gestores que conforman el "*Consorcio*".

La figura de "*Consorcio*", si bien se fundamenta en un acuerdo entre las partes, su naturaleza está dirigida a agrupar a un número indeterminado de personas que **quieren llevar a cabo en conjunto, un negocio específico e independiente de**

su actividad principal de cada uno, razón de ser del "Consortio", el cual finalizará una vez cumplido el objetivo acordado.

Lo acordado en la distribución de costos, gastos, ganancias y demás, es un pacto privado que le es inoponible al fisco y que no guardan relación con las obligaciones tributarias emanadas de las operaciones del "Consortio".

A estos efectos, la contabilidad de las operaciones de negocios del "Consortio" en su calidad de contribuyente del Estado, deben ser llevadas a cabo de la forma en que lo prescriben las normas fiscales para todos los contribuyentes. Es decir, no existen normas que establezcan para los "Consortios", formas distintas de contabilizar sus operaciones de negocios llevadas a cabo por razón del fin para el cual se reunieron y que al final, deberán ser resumidas a esta Administración a través de la presentación de los informes correspondientes bajo el **Número de Identificación Tributaria** (NT) asignado al gestor responsable ante el fisco.

SEGUNDA CONSULTA:

Si el Consortio sin personería jurídica estará sujeto al Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR) en caso de que tenga utilidades inferiores a 4.67% de su ingreso gravable bruto, o pérdidas fiscales?

OPINION DE SERVICES:

Al "Consortio" no le aplica el Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR) por no ser una persona jurídica, por lo que en la Declaración Jurada de Rentas del "Consortio", deberá marcar la casilla "tengo aprobación DGI para que no se me aplique CAIR", aún sin hacer solicitud de no aplicación de CAIR. No obstante, la participación del Socio en el "Consortio" sí estará sujeta a CAIR en su declaración jurada de rentas.

OPINION DE LA DGI:

No compartimos la opinión vertida, toda vez que se está asociando la responsabilidad y obligación fiscal del "Consortio" a si es o no persona jurídica.

Debemos recordar que la figura del "Consortio" o sociedad accidental es permitida por el derecho positivo, reconocida por la jurisprudencia, para que un grupo de personas con personalidad jurídica se reúnan **para la consecución de un fin**.

común independiente de las operaciones de cada uno de los que conforman el "Consortio".

Los "consorcios", reconocidos por el fisco como contribuyentes, al igual que el resto de los contribuyentes, están sujetos a las normas del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta.

Siendo que el CAIR es un método para determinar el Impuesto Sobre la Renta a Pagar, es aplicable al "Consortio" en su calidad de contribuyente.

Reiteramos, que el "**Consortio**" o **asociación accidental** al que usted se refiere en su consulta, conformado por distintos gestores que gozan de forma individual de personalidad jurídica, tienen como fin la realización de un negocio comercial determinado y más aún, lucrativo para ellas, de aquí que **no escapan a las normas fiscales y demás que rigen en nuestro país.**

No olvidemos que la figura del "Consortio" es un hecho ante el desarrollo de la actividad de comercio a nivel mundial y en este sentido, el Estado Panameño para regular la relación fisco-contribuyente a quienes hayan optado en un momento determinado acogerse a esta forma de operación de negocios, le ha asignado un NT que hace las veces de RUC para garantizar los intereses del Estado y proteger los derechos del contribuyente.

Dicho lo anterior se concluye, que el "Consortio" como contribuyente identificado con el NT asignado por la DGI, está sujeto a las normas del impuesto sobre la renta, incluyendo las relacionadas al Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta.

TERCERA CONSULTA:

¿Cómo se aplicará el Adelanto Mensual del Impuesto Sobre la Renta (AMIR) a un Consortio sin personería jurídica?

OPINION DE

Al "Consortio" no le aplica el Adelanto Mensual del Impuesto Sobre la renta (AMIR) pues no es una persona jurídica. Sin embargo, los miembros del "Consortio" sí tienen que incluir los ingresos del "Consortio", en su proporción de participación, en sus respectivas declaraciones de AMIR.

OPINION DE LA DGI:

Es reiterativa nuestra conclusión respecto a la forma de tributar de los "Consortios", que por cuestión de orden y a los efectos de regular la relación fisco contribuyente, se les ha concedido un número de identificación tributaria, para que a través de ella se reporten al fisco exclusivamente todos los informes resultantes de las operaciones de negocios llevadas a cabo por el "Consortio". En este sentido, sí están obligados al Adelanto Mensual del Impuesto Sobre la Renta.

Decreto 170 de 2011

Artículo 126-A. Adelanto Mensual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

A partir del 1º de enero de 2011, las personas jurídicas que devenguen rentas gravables objeto del Impuesto sobre la Renta, deberán pagar un adelanto mensual al Impuesto sobre la Renta equivalente al uno por ciento (1%) del total de los ingresos gravables de cada mes. Este adelanto mensual al Impuesto sobre la Renta se pagará por medio de declaración jurada dentro de los veinte (20) días calendarios siguientes

al mes anterior, según los procedimientos que para estos efectos establezca la Dirección General de Ingresos.

Quedan comprendidas, las sociedades mercantiles, **asociaciones accidentales o consorcios que generen ingresos gravables, inscritas o no en el Registro Único de Contribuyentes de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.** También quedan comprendidos los fideicomisos constituidos conforme a la Ley 1 de 5 de enero de 1984, cuando el fideicomitente sea persona jurídica, y las fundaciones de interés privado cuando generen ingresos gravables.

CUARTA CONSULTA:

¿Cómo deben documentar un Consorcio sin personería jurídica los ingresos producto de la ejecución de un Contrato con el Estado, así como los costos y gastos asociados al mismo?

OPINION DE

EL "*Consortio*" debe documentar sus ingresos mediante factura emitida a la correspondiente Institución pública de conformidad con los requisitos establecidos en la Ley 76 de 1976, modificada por la Ley 8 de 2010, mientras que los costos y gastos incurridos por los miembros del Consorcio serán documentados vía un reporte de avance de obra.

OPINION DE LA DGI:

Coincidimos con la opinión, toda vez que el "*Consortio*" debe documentar efectivamente sus ingresos con facturas a la luz de las exigencias de la ley 76 de 1976 y sus modificaciones. Además, como ha podido advertir de la Ley en mención y la Resolución No. 201-2835 de 8 de septiembre de 2003, que regula la relación fisco – contribuyente ("*Consortio*"), cada factura emitida por el "*Consortio*" debe contener el NT asignado por la Administración.

Los costos y gastos deben ser documentados de la misma forma que lo hace el resto de los contribuyentes a la luz de las normas fiscales.

QUINTA CONSULTA:

En caso de que la institución pública contratante del Consorcio posee exención de ITBMS, si los servicios y transferencias de bienes de miembros del Consorcio al Estado a través del Consorcio causan o no ITBMS, si el Consorcio es quien por obligación factura al Estado.

OPINION DE

No causa ITBMS la prestación de un servicio o entrega de un bien a una institución pública exenta del ITBMS a través de Consorcio pues se reputa que en la prestación del servicio o entrega de bien del socio al Consorcio se está prestando el servicio o entregando al bien a la institución pública pues el Consorcio carece de personería jurídica.

OPINION DE LA DGI:

En términos generales, si la Institución Pública está exenta del pago del ITBMS, no se le debe exigir por quien le preste un servicio o le transfiera un bien, el pago de este tributo.

Entendemos que la relación con la institución pública contratante ha sido dada a través de una contratación con el "Consortio" en el que incluso cada uno de los miembros es responsable solidariamente ante ella. De la forma en que los servicios del "Consortio" van a ser prestados a tal institución, la desconocemos; lo que sí es cierto, es que para los efectos fiscales, los "Consortios" son los contribuyentes ante el fisco del ITBMS cobrado a sus contratantes no exentos y que para ello, cuentan con un NT que los identifica como contribuyentes del fisco de este tributo y su relación de negocios debe revestir todas las formalidades, obligaciones y demás apego a las normas contempladas en la Ley fiscal en materia de ITBMS.

SEXTA CONSULTA:

Si el ITBMS que retiene el Estado en los pagos realizados al Consortio es utilizable por los miembros del Consortio y cómo se reparte el crédito por las retenciones de ITBMS que efectúe el Estado.

OPINION DE

El ITBMS que retiene el Estado al "Consortio" puede ser utilizado por los integrantes del "Consortio" según acuerden entre ellos, limitado hasta el monto de la retención.

OPINION DE LA DGI:

Debemos recordar que el "Consortio" es un contribuyente ante el Fisco, para todos los efectos de sus operaciones de negocios y registro de tales operaciones, de aquí que de tener a su favor créditos fiscales en concepto de ITBMS, deben ser aplicados de la forma que lo establece la Ley para las operaciones del "Consortio".

"Art. 1057-V

PARÁGRAFO 4. Son contribuyentes de este impuesto:

- a) *Las personas naturales, **las sociedades con o sin personería jurídica** 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.*

El hecho que el "Consortio" tenga un crédito a su favor en ITBMS, podrá significar que tal crédito le pertenezca de forma individual a cada uno de los miembros del "Consortio", según lo determinado, pero, volvemos a reiterar, el "Consortio" es un contribuyente individual a sus gestores ante el fisco, con todas las obligaciones y derechos que le corresponda como tal.

Decreto 84 de 2005:

Artículo 19. AGENTES DE RETENCIÓN. Deben practicar la retención del impuesto:

...

- c). Las sociedades sin personería jurídica a que se refiere el artículo 7 de este Decreto.

Artículo 7. SOCIEDADES SIN PERSONERÍA JURÍDICA. *La DGI autorizará, la formalización de la transcripción en el RUC de aquellas agrupaciones o sociedades de hecho, irregulares, consorcios ("join venture") y similares, reconocidas por el Código de Comercio que a su juicio evidencien un patrimonio económico real y estable.*

CONSIDERACIONES AL FUNDAMENTO LEGAL PRESENTADO EN LA CONSULTA:

De sus consideraciones debemos señalar primero que todo, que los "Consortios" o asociaciones accidentales, tal y como han sido reconocidos incluso por la jurisprudencia, tienen un fin específico de operación de negocios independiente a las operaciones de negocios llevadas a cabo por cada uno de los gestores que conforman el "Consortio".

Producto de las operaciones de negocios llevadas a cabo por los "Consortios", en virtud de los contratos que suscriben bajo esta figura, los mismos reciben a cambio ingresos, que de ser gravables, causan el Impuesto Sobre la Renta, así como cualquier otro tributo derivado de su operación, como lo puede ser ITBMS, ISC, Impuesto de Timbres, sobre los cuales deberá presentar sus respectivas declaraciones y liquidarlas conforme lo disponga el Código Fiscal y normativa vigente para cada tributo en particular. Debemos recordar que las normas legales vigentes han calificado a las "asociaciones accidentales o Consortios" como contribuyentes ante el fisco.

Toda vez que quienes se han agrupado en el "Consortio o Asociación accidental", lo han hecho con el fin de realizar una operación de negocios común e independiente a sus operaciones, que no escapan a las norma fiscales, entre estas las que regulan el Impuesto Sobre la Renta, cuyo hecho generador es precisamente producir renta gravable, el Estado, por la naturaleza de la figura, que incluso ha sido reconocida a nivel de jurisprudencia, se ha visto en la necesidad de regular esta situación Fisco-Contribuyente, a fin de facilitarle a éste pueda honrar sus tributos y hacer valer sus derechos hacia el fisco, **así como el Estado pueda hacer efectiva su labor de reconocimiento, recaudación, cobranza investigación y fiscalización de tributos, aplicación de sanciones y demás actos de su competencia.**

Para ello, ha emitido la Resolución No. 201-2835 de 8 de septiembre de 2003, que establece la forma en que el Consortio debe gestionar ante la Dirección General de Ingresos su Número de Identificación Tributaria (NT), que hace las veces de RUC, que le permitirá presentar al fisco los informes correspondientes contentivos de sus operaciones cuyos resultados deben ser reportados al fisco. Concluido el negocio para el cual se realizó el "Consortio", a través de una declaración final desaparecerá el NT que le ha sido asignado.

En cuanto a la aplicación de las NIIFs, las mismas han sido publicadas señalándose que "Se adoptan como propias y de aplicación en la República de Panamá", sin embargo, esto no limita la potestad del Estado de regular su relación fisco contribuyente, que es de orden público, tal y como lo ha hecho al regular la forma de tributación de los Consortios.

Mediante fallo de 4 de agosto de 2008, la Sala Tercera de la Corte se pronunció en torno a las atribuciones que ostenta la Dirección General de Ingresos en su condición de órgano recaudador del Estado señalando:

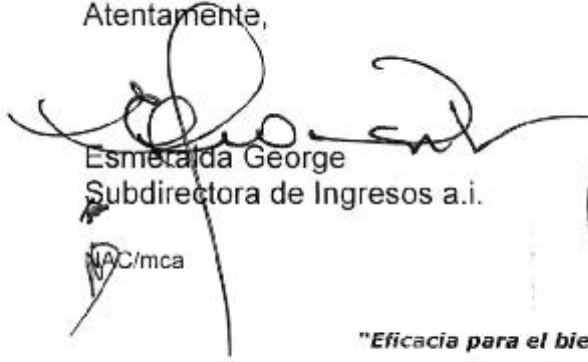
".....las funciones de la Dirección General de Ingresos no sólo se limitan a la fiscalización y recaudación de los impuestos, sino que se extienden a otras relacionadas con su naturaleza como órganos recaudador del Estado, como lo son:

- 1. Conocer todo lo referente al control de cumplimiento de las obligaciones tributarias.*
- 2. Expedir los actos administrativos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.*
- 3. La permanente adecuación de procedimientos y perfeccionamiento de las estructuras y procedimientos administrativos para lograr un mayor rendimiento fiscal.*
- 4. Emitir resoluciones generales obligatorias para regular las relaciones formales del Fisco con el contribuyente.*
- 5. Autorizar el uso de otros mecanismos para hacer efectivo el pago del impuesto".*

Una de las funciones de la DGI, siempre garantizando el derecho de los contribuyentes, es su papel de recaudador de impuestos. En este sentido, no puede so pretexto de la adopción de las NIIFs, que son creadas precisamente para la realización de estados financieros confiables de información general, pretender que el Estado no pueda crear los mecanismos suficientes y de procedimiento para lograr sus objetivos, siempre dentro del marco de la legalidad, ajustados a su realidad tributaria en particular. De hecho, las NIIFs no buscan afectar la relación con la autoridad tributaria, sino acatar las normas fiscales.

Finalmente queremos enfatizar, que el **"CONSORCIO o ASOCIACION ACCIDENTAL"**, en su calidad de **"CONTRIBUYENTE ANTE EL FISCO"**, queda compelido al cumplimiento de las normas fiscales en general, entre ellas las que rigen el Impuesto Sobre la Renta, siendo responsables de forma solidaria que se cumplan las mismas, cada uno de los miembros que integran la asociación.

Atentamente,


Esmeralda George
Subdirectora de Ingresos a.i.

MAC/mca

