



Panamá, 4 de agosto de 2011
Nota No. 202-01-213

Licenciado [REDACTED]

E.S.D.

*Ref.: Consorcios/Certificados de No Objeción
Base Legal: Art. 1057-V, D.E. 170 de 1993*

Licenciado [REDACTED]

Referente a su memorial presentado el día de 21 de junio de 2011, llegada a nuestro despacho el día 27 de junio del mismo mes, por la cual nos expone los hechos que fundamentan su consulta, así:

"Hechos:

1. Un consorcio compuesto por empresas extranjeras registradas para operar en la República de Panamá y por sociedades panameñas debidamente conformado (sic) mediante acuerdo privado para participar en proyectos específicos (el "consorcio"), ha resultado adjudicatario de un contrato con el Estado para la construcción de hospitales dentro del programa [REDACTED] (el "contrato") mediante el sistema de llave en mano luego de participar en una licitación pública, mediante la cual el Estado efectúa el pago total de la obra a la entrega de la misma.
2. Interinamente, el Consorcio recibirá Certificados de No objeción (los "Certificados") por parte del Estado por cada etapa finalizada del mismo.
3. Las empresas que conforman el Consorcio tienen contemplado negociar los certificados en el mercado financiero internacional. Estas empresas contabilizan para fines fiscales sus ingresos gravables bajo el método de obra terminada.
4. el Contrato ha sido firmado a través de una de las empresas que conforman el Consorcio que ha sido designada (sic) como Empresa Líder responsable.
5. El Contrato establece una serie de beneficios fiscales, municipales y aduanales (los "beneficios") para el adjudicatario de la licitación pública."

PRIMERA CONSULTA:

¿Debe el Consorcio tributar de forma separada a sus empresas integrantes?

OPINIÓN DEL CONSULTANTE:

En nuestra opinión los responsables de tributar individualmente son a Empresa Líder junto con cada uno de los miembros del Consorcio en la proporción que internamente se hayan repartido del trabajo a realizarse, mas no el Consorcio como ente jurídico.

El Consorcio es una mera figura jurídica empleada para determinar responsabilidades y presentar una propuesta conjunta al momento de participar en la licitación, con el objetivo adicional de sumar sus experiencias individuales en la licitación. El consorcio no tiene activos, ni personal fijo ni está en la capacidad de operar autónomamente de sus miembros.

RESPUESTA:

La Resolución 201-2835 de 8 de septiembre de 2003, que toda vez que nuestra legislación reconoce la existencia de sociedades irregulares o de hecho, accidentales o en cuentas en participación, es decir, sin personería jurídica, y que el Parágrafo 4 del artículo 5 del Decreto de Gabinete 109 de 1970 faculta a la Dirección General de Ingresos, para establecer métodos o sistemas de identificación de contribuyentes.

"Resolución 201-2835.

Primero.

Instruir a las Administraciones Provinciales de Ingresos (APIS) para que inscriban de oficio, en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) a las sociedades o agrupaciones sociales que denoten una actividad o patrimonio real y estable realizadas por un número plural de personas naturales y/o jurídicas, ya sean como copropietarios o consocios, asignándole un Número Tributario (NT) de identificación y responsabilidad del contribuyente, agente de retención o percepción, ante la Administración Tributaria.

De igual forma las APIS procederán a la inscripción de dichas sociedades, siempre que medie una solicitud, de parte interesada y cuyo texto se aprueba mediante esta Resolución.

...

Tercero.

Advertir que la facturación o documentación de las operaciones realizadas por estas agrupaciones deberán

llevar impreso el Número Tributario (NT) asignado y demás requisitos y formalidades exigida por la Ley. Igualmente quedan sujetos a las obligaciones, deberes y derechos establecidos para los demás contribuyentes.
..." (El subrayado es nuestro)

Aunado a esto la Ley 22 de 2006 reformada por la Ley 48 de 2011, en su artículo 2 nos define que son consorcios:

"Artículo 2.

...

9. Consorcio 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." (El subrayado es nuestro)

En resumen, los consorcios están obligados a tributar; y por ende a documentar sus operaciones como una unidad, es decir como una sola persona jurídica.

SEGUNDA CONSULTA:

Asumiendo que los certificados de No Objeción son negociados en el mercado financiero internacional: ¿en qué momento se genera el Adelanto Mensual al Impuesto sobre la Renta (AMIR), al momento que reciben los Certificados o al final de la obra cuando se emite la factura oficial?

OPINIÓN DEL CONSULTANTE:

En nuestra opinión, debe generarse el AMIR al momento que la empresa registre para fines fiscales como ingreso gravable en su contabilidad los fondos recibidos producto de la terminación del proyecto, mas no en su emisión.

RESPUESTA:

Según el Decreto Ejecutivo 1433 de 13 de diciembre de 2010, por el cual se aprueba el Reglamento y sus Anexos, que se aplica a los contratos llave en mano ejecutados por el Ministerio de Salud, cuyo financiamiento sea aportado por el propio contratista, señala lo siguiente:

"Artículo 3. El Ministerio de Salud deducirá del monto del valor total del avance de proyecto incluido en el informe de Avance Parcial de Proyecto correspondiente

cualesquiera impuestos, multas, penalidades, compensaciones, deducciones, reclamaciones u otras retenciones aplicables a la fecha de dicha presentación, si las hubiere, según lo permitido en el contrato correspondiente y, en consecuencia, el Certificado de No Objeción será expedido por el monto neto que resulte luego de aplicadas dichas deducciones.

...

Artículo 4.

...

Una vez expedido, cada Certificado de No Objeción constituirá una obligación autónoma, incondicional e irrevocable del Ministerio de Salud, sujeta tan solo a Ley y este Reglamento. Con la expedición de cada Certificado de No Objeción, nace una obligación de pago por el Estado por el monto indicado en el Certificado de No Objeción correspondiente, pagadero por el Estado, a través del Ministerio de Economía y Finanzas, al contratista o las Cesionarias, según corresponda, sin deducción, retención o afectación alguna, en la fecha que se estipule en dicho Certificado de No Objeción, incluso en caso de terminación anticipada, suspensión o resolución administrativa del respectivo contrato por cualquier causa e independientemente de que exista o no disputa entre el Ministerio de Salud, el Ministerio de Economía y Finanzas y cualquier otra entidad gubernamental y el contratista y/o cualquier fiador del mismo con respecto a cualquier asunto, relacionado con el proyecto, incluyendo sin limitación, que el proyecto no haya sido terminado y/o entregado..."

(El subrayado es nuestro)

Como apreciamos de las normas anteriormente citadas, se desprende de ellas de manera diáfana, que dichos Certificados de No objeción, son expedidos por un valor real, y al emitirse conforme a la Ley y el Reglamento, constituye un crédito, líquido y exigible, razón por la cual debe registrarse como un ingreso gravable e independientemente de su negociación, y por ende está sujeto al Adelanto Mensual del Impuesto Sobre la Renta, conforme al Parágrafo 6 del artículo 710 del Código Fiscal.

"Artículo 710. ...

PARÁGRAFO 6. A partir del 1 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 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 primeros veinte días calendario siguientes al mes anterior, según los procedimientos que para estos efectos establezca la Dirección General de Ingresos.”
(El subrayado es nuestro)

TERCERA CONSULTA: Si el consorcio vende los Certificados en el extranjero con un descuento sobre su valor nominal; ¿debe efectuar alguna retención fiscal sobre el diferencial entre el valor nominal y el precio de venta descontado que recibe? O; ¿deberá el adquirente de los Certificados tributar en Panamá?

OPINIÓN DEL CONSULTANTE: En nuestra opinión, en ninguno de los casos cabe retención alguna porque se está ante la figura de una venta de un bien negociable con descuento el cual no genera renta gravable para ninguna de las partes al momento de efectuarse la transacción.

RESPUESTA:

Es pertinente citar algunas normas referentes a la presente consulta, antes de emitir algunas consideraciones al respecto:

“Artículo 694.

Es objeto de este impuesto la renta gravable que se produzca, de cualquier fuente, dentro del territorio de la República de Panamá sea cual fuere el lugar donde se perciba.

Contribuyente, tal como se usa el término en este Título, es la persona natural o jurídica, nacional o extranjera que percibe la renta gravable objeto del impuesto.

Artículo 696.

Renta bruta es el total, sin deducir suma alguna, de los ingresos del contribuyente en dinero, en especie o en valores, quedando comprendidas por consiguiente en dicho total las cantidades recibidas en concepto de:

...
b) **Utilidades o cualquier tipo de ganancias por negocios,** industrias, comercio o actividades agropecuarias.

...
e) **Ganancias** obtenidas en la enajenación de bienes muebles e inmuebles, bonos, acciones y demás valores

emitidos por personas jurídicas, de acuerdo con el Artículo 701.

...

i) **El aumento del patrimonio no justificado** en el año en que se produzca, independientemente de las sanciones a que haya lugar." (El subrayo y resaltado es nuestro)

Si el consorcio vende o cede su crédito (factoring) a una persona (natural o jurídica) extranjera, y esta no se encuentre inscrita en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) de la Dirección General de Ingresos, la empresa que vende el crédito estará en la obligación de retenerle en concepto de remesas, tomando como base imponible el cincuenta por ciento (50%) de la comisión cobrada por la empresa (factor), a la cual se le aplicará la tarifa general de los artículos 699 o 700 del Código Fiscal, según corresponda, tal cual lo dispone el Decreto Ejecutivo 170 de 1993, en sus artículos 148 y 149.

"Artículo 148. Retenciones sobre remesas al exterior.

Toda persona natural o jurídica que pague o acredite en cuenta a beneficiarios radicados en el exterior o a otras personas a cuenta de aquellos, rentas de fuente panameña, renta gravable de cualquier clase, o la distribución de utilidades a los accionistas o socios de una persona jurídica, deberá deducir y retener la cantidad que resulte de aplicar las tarifas establecidas en los artículos 699 y 700 del Código Fiscal, según sea el caso.

Este acreditamiento desde el momento que la persona dispone de las rentas correspondientes por cuenta del beneficiario radicado en el exterior, para realizar operaciones de cualquier naturaleza por cuenta de aquel, ya sea en el país o en el extranjero.

Corresponde igualmente la retención si los pagos o acreditamientos se efectúan al apoderado o representante local del beneficiario radicado en el exterior. Si al efectuarse el pago o acreditamiento no se hiciera la retención, sin perjuicio de las sanciones que le correspondan a la persona que pagó o acreditó la renta, el apoderado o representante continuará como responsable del impuesto y deberá pagar al Tesoro Nacional, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha del pago o acreditamiento, una suma igual al monto del impuesto.

Para calcular el importe de la retención deberán sumarse al monto que se pague o acredite, las cantidades que se hubiesen pagado o acreditado al beneficiario durante el año fiscal y sobre ese total se aplicarán las tarifas de los artículos 699 o 700 del Código Fiscal, según corresponda. Del impuesto así establecido se deducirán las retenciones ya efectuadas en el año fiscal.

Artículo 149. Sumas sobre las cuales se aplicará la retención a las remesas a beneficiarios radicados en el exterior.

A los efectos de las retenciones establecidas en el artículo anterior y salvo lo previsto en el Código Fiscal y en este Decreto las tarifas de los artículos 699 y 700 del Código Fiscal se aplicarán sobre 50% de las remesas al exterior.

No estarán sujetas a retención alguna, las sumas que en concepto de gastos de reembolsos debidamente sustentados, le asignen las entidades en el exterior a sus sucursales, subsidiarias o filiales en la República de Panamá y que a su vez sean reembolsadas por éstas."

CUARTA CONSULTA:

¿Según el contrato No. 183 (2010) entre el Ministerio de Salud y el Consorcio [REDACTED] en sus artículos sexto y séptimo, son extensibles los Beneficios a los demás miembros del Consorcio y sus contratistas, o solo a la empresa Líder firmante del contrato?

OPINIÓN DEL CONSULTANTE:

En nuestra opinión, los Beneficios deben ser extensibles a todos los miembros del Consorcio al ser todos ellos solidariamente responsables del proyecto y encargados de ejecutar la obra, ya que intención de la exoneración es beneficiar al Estado al no tener que pagar impuestos sobre impuestos y de esta forma reducir los costos de contratación para el Estado.

RESPUESTA:

Es importante resaltar en cuanto al alcance de las exenciones tributarias, la Corte Suprema de Justicia, se ha pronunciado reiteradas ocasiones, señalando lo siguiente:

"La exoneración de un impuesto debe estar contemplada claramente en la Ley, y si la propia Ley es ambigua al respecto, esta situación no está sujeta a interpretaciones convenientes por parte de los

contribuyentes. Por ello, no prosperan los cargos impetrados." (El subrayado es nuestro)

De lo antes dicho, se desprende de manera diáfana que única y exclusivamente es competencia de la Asamblea Nacional, en cumplimiento de lo dispuesto en nuestra Carta Magna, puede otorgar exenciones, a través de leyes, además estas exenciones ha señalado la Sala Tercera, deben estar contempladas claramente en el texto de la Ley, sin que pueda estar sujetas a interpretaciones, así las cosas, mal podríamos entrar a interpretar el alcance de exenciones otorgadas por contratos, ya que no es a través de estos, la forma idónea para otorgar tales beneficios.

QUINTA CONSULTA:

¿A que impuestos o gravámenes se refiere la exoneración a favor de las empresas del Consorcio que estipula específicamente en el artículo sexto del contrato No. 183 (2010) "Para el estudio, diseño, construcción, equipamiento y financiamiento del Hospital Anita Moreno, ubicado en la provincia de Los Santos"?

OPINIÓN DEL CONSULTANTE:

Como no se especifica, opinamos que se refiere a todos los gravámenes e impuestos de importación, impuesto sobre la renta, impuesto complementario, impuestos sobre ganancias de capital, impuesto de transferencia de bienes y servicios, Aviso de Operación, impuestos municipales, impuesto sobre remesas al extranjero y cualquier otro impuesto que grave o pueda gravar las operaciones relacionadas con dicho contrato.

RESPUESTA:

Reiteramos lo dicho por la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia a propósito de las exenciones:

"La exoneración de un impuesto debe estar contemplada claramente en la Ley, y si la propia Ley es ambigua al respecto, esta situación **no está sujeta a interpretaciones convenientes por parte de los contribuyentes**. Por ello, no prosperan los cargos impetrados." (El subrayado es nuestro)

SEXTA CONSULTA:

¿Es necesario timbrar contratos privados de compraventa de los Certificados entre el Consorcio y los adquirientes de dichos certificados, si dichos contratos privados se ejecutan en el extranjero?

OPINIÓN DEL CONSULTANTE:

En nuestra opinión no deben timbrarse dichos contratos ya que se trata de operaciones que surten efectos o se perfeccionan en el extranjero, conforme al principio tributario de territorialidad.

RESPUESTA:

Si nos referimos a los Certificados de No Objeción que entrega el Ministerio de Salud, como parte de los avances por obras realizadas en nuestro país; y luego estos certificados son vendidos a un tercero, claramente surtirán efectos en Panamá, pues dichos créditos serán exigibles en nuestro país.

Aclarado lo referente a si surte efectos en nuestro país, es necesario ver nuestro ordenamiento legal en lo que al Impuesto de Timbres respecta; y el cual en el artículo 967 del Código Fiscal señala lo siguiente:

"Artículo 967. 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."
(El subrayado es nuestro)

De la norma anteriormente citada se desprende que dicho contrato estará gravado con el Impuesto de Timbre, a razón de diez centésimos de balboas (B/.0.10), por cada cien balboas o fracción de ciento de valor expresado en el documento.

SÉPTIMA CONSULTA:

Según lo establecido en la cláusula quincuagésima séptima del Contrato No. 183 (2010), el Consorcio deberá periódica (sic) presentar informes de avance de obra con sus respectivos ITBMS, que sirvan (sic) de base para la emisión de los Certificados de No objeción de la respectiva etapa culminada.

¿En qué momento debe el Consorcio presentar la declaración jurada de ITBMS, en el período en que se recibe cada uno de los certificados de No Objeción o al final del proyecto cuando el Estado recibe la obra, presentandose (sic) la factura final del proyecto?

OPINIÓN DEL CONSULTANTE:

En nuestra opinión la liquidación del ITBMS deberá presentarse y pagarse al final de la obra por los siguientes motivos:

1. El contrato No. 183 (2010) es un contrato de llave en mano. Lo que nos quiere decir que la empresa no factura ni recibe ingresos gravables hasta el final de la obra.
2. La empresa utiliza el método de obra terminada para registrar sus ingresos gravables, ante esta situación no existe ingreso gravable fiscalmente.
3. Los documentos presentados para la emisión de los Certificados de No Objeción son un documento utilizados (sic) para llevar un control del estado de la obra. El estado solo reconoce una factura comercial al final de la obra.
4. Los Certificados de No Objeción recibidos no son un documento de pago, no pueden ser utilizados para extinguir la deuda o considerados equivalente de dinero.

RESPUESTA:

El método de obra terminada que es uno de los tres métodos del cual pueden optar las empresas constructoras, se encuentra en el artículo 123 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, y el mismo es sólo para determinar el Impuesto Sobre la Renta, no así para la determinación del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), el cual en el Parágrafo 2 del artículo 1057-V señala que:

"PARÁGRAFO 2. La obligación de pagar este impuesto nace de conformidad con las siguientes reglas:

a) En las transferencias de bienes, en el momento de su facturación o en el de la entrega, el que se produzca primero de los referidos actos.

b) En la prestación de servicios, con cualquiera de los siguientes actos, el que ocurra primero:

1. Emisión de la factura correspondiente.
2. Finalización del servicio prestado.
3. Percepción del pago total o parcial del servicio a prestar.
En los casos en que la prestación de servicios consista en el cobro de honorarios por servicios de agente registrado o residente, representación legal de naves u otros

servicios anuales de naturaleza recurrente, al momento de percibir el pago parcial o total de la factura correspondiente, lo cual prevalecerá sobre lo establecido en este Parágrafo."

c) En la importación, en el momento de la declaración-liquidación de aduana y, en todo caso, antes de su introducción al territorio fiscal de la República.

d) En el caso del uso o consumo personal del dueño o socios de la empresa, del representante legal, dignatarios o accionistas, en el momento del retiro del bien o en el de su contabilización, el que se produzca primero."

De lo anteriormente dicho, colegimos que una vez se emita la factura (Certificado de No Objeción), estará obligado a realizar la Declaración Jurada y el pago del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), a más tardar el día 15 del mes siguiente.

Atentamente,


ESMERALDA GEORGE
Subdirectora General de Ingresos

EG/NAC/FMB

