



Panamá, 18 de diciembre de 2012.
Nota No. 202-01-1419

Licenciada

[REDACTED]

Ciudad de Panamá

E. S. D.

Licenciada

[REDACTED]

En atención a su consulta legal, cuyo objetivo es que se le aclare cuál es el tratamiento tributario correcto que debe efectuar un consorcio, quien no es propiamente una persona jurídica, pero que como tal funciona al tenor del Código de Comercio para los efectos de la contratación.

Al respecto podemos indicarle, que 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)

“Eficacia para el bien de todos” www.dqi.gob.pa

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.

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.

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.

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.

Con respecto a la declaración de los costos y gastos; 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 "Consorcio", 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 "Consorcio".

A estos efectos, la contabilidad de las operaciones de negocios del "Consorcio" 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 "Consorcios", 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 remitidas 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.

Atentamente,



XIOMARA A. DE GARRIDO

Subdirectora General de Ingresos

XADG/AS/mem
Tarea No. 7560


ALFONSO SALDAÑA
Jefe de Asesoría Legal