



Panamá, 11 de enero de 2012
Nota No. 201-01-225

Licenciada



E.S.D.

REF: Consorcios

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 respuesta a su memorial de 6 de diciembre del presente año, recibida en nuestro despacho el día 12 de diciembre de 2011, en la cual plantea la siguiente consulta:

"...

Actualmente mantenemos un Contrato de Licitación Pública Internacional bajo el No. [REDACTED] Consultoría para la Asesoría Especializada en Gestión Operativa y Comercial de los Servicios de Agua Potable y Saneamiento Básico (AEG); Provincias Centrales-Panamá" (Gaceta Oficial No. 26414 de 25/11/2009) con el Consejo Nacional para el Desarrollo Sostenible (CONADES) y Contrato de Préstamo No. [REDACTED] suscrito entre la República de Panamá y el BID.

Este contrato de consultoría adjudicado al Consorcio [REDACTED] se encuentra vigente y en proceso de ejecución.

Tomando en consideración puntos particulares de esta contratación en la cláusula 8 del Instrumento Consorcial establece que para los fines de los servicios, división de los costos y de ingresos y partida de resultado, serán las siguientes proporciones, por cada una de las partes, inclusive en los tributos, contratación de trabajos, providencias y otros que se indique y/o incidan sobre las actividades que serán realizadas por el consorcio:

[REDACTED] Setenta Por Ciento (70%)

[REDACTED] Treinta Por Ciento (30%)

CONSIDERACIONES PREVIAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Artículo 81 y 125 del Decreto 170 de 1993, que reglamenta el Impuesto Sobre la Renta, tal y como quedó modificado por el Decreto Ejecutivo 98 de 2010, reconoce a las asociaciones accidentales (consorcios) 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 gravables**.*

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."*

De igual manera los consorcios están obligados a pagar, 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."

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

"Artículo. 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."*

En este sentido y tomando en consideración la naturaleza de la asociación (consorcio), 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, 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 las actividades principales (o si tuviere otras) de quienes conforman el consorcio o su domicilio (nacional o extranjero), inclusive, de quien asume ante el fisco la representación en nombre del resto de los gestores.

Dicho 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 llevados 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.

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

Artículo 171-A. Deberes y obligaciones.

...

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 "Consortio", 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:

¿Pueden las empresas involucradas llevar su contabilidad y pago de impuestos por separado?

OPINIÓN DEL CONSULTANTE:

Consideramos que cada una de las empresas deben llevar su contabilidad por separado y a la vez cada una haga frente a sus obligaciones fiscales y tributarias, teniendo en cuenta que [REDACTED] es la empresa solidaria y aunado a que [REDACTED] es una entidad pública del Estado Brasileiro y la misma por normativa no puede recibir fondos de terceros.

RESPUESTA:

No es viable por la naturaleza de la figura y la relación fisco/contribuyente, que cada uno de los gestores que conforman el "Consortio", reconozca en su declaración jurada de renta una porción de los ingresos, costos y gastos, derivados de la operación del "Consortio".

El "Consortio" por realizar actos de comercio y como contribuyente, a quien se le ha asignado o se le debe asignar un Número de Identificación Tributaria (NT), **debe llevar su propio registro contable, de forma totalmente independiente a la contabilidad de cada uno de los gestores que conforman el "Consortio". No es óbice el hecho que la empresa brasileña no pueda recibir fondos de terceros, ya que no se puede desconocer o desatender el derecho interno, o pedir que este no se aplique, porque una legislación interna de otro país es contradictoria a la nuestra, en tal caso corresponderá a dicha empresa (SABESP) realizar los ajustes necesarios en su país, y cumplir con el derecho positivo tributario panameño.**

La figura de "Consortio", 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 (70% y 30%) y demás, es un pacto privado que le es inoponible al fisco y que no guarda 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:

¿Qué impuesto debe pagar [REDACTED] a parte del ITBMS e Impuesto a las Remesas que son retenidas en su totalidad, tomando en cuenta que está establecida en Brasil y no cuenta con oficinas en Panamá, si bien cobra su parte de los ingresos del contrato en Panamá?

RESPUESTA:

Consecuentemente con todo lo anteriormente dicho, reiteramos que los consorcios deben llevar su contabilidad como una unidad, es decir, el consorcio como tal, es un solo contribuyente ante el fisco, por el tipo que dure la actividad o el fin para el cual se constituyó, por ende, el consorcio será

contribuyente de acuerdo a la naturaleza de sus actividades además del ITBMS de los tributos que le correspondan, incluyendo el Adelanto Mensual del Impuesto Sobre la Renta (AMIR), Impuesto Sobre la Renta (ISR), de tener ingresos (El Consorcio) mayores a UN MILLÓN QUINIENTOS MIL BALBOAS (B/.1,500,000.00) estará obligado a pagar el Impuesto Sobre la Renta de acuerdo al Cálculo Alternativo (CAIR).

TERCERA CONSULTA:

Los comprobantes de cheque o tarjeta de crédito por Pasajes Aéreos sin factura pueden ser un costo o gasto deducible.

RESPUESTA:

Es necesario emitir algunos comentarios previos, a fin de aclarar esta consulta; toda vez está relacionada con hechos que van concatenados a esta, como lo es el hecho que la persona que utiliza dicho pasaje, es decir, la que viene a prestar un servicio en nuestro país, la empresa en virtud del literal g del artículo 701 del Código Fiscal, está obligada a retener el impuesto sobre la renta a dicha persona, toda vez que en nuestro país rige el principio de territorialidad.

"Artículo 701.

...

- g) Las agrupaciones artísticas o musicales, artistas, cantantes, concertistas, profesionales del deporte, y profesionales en general que vengan al país por cuenta propia o bajo contrato con personas naturales o jurídicas establecidas en la República y perciban ingresos gravables en Panamá, pagarán el impuesto sobre la renta a una tasa del quince por ciento (15%), que será aplicada a la totalidad de lo pagado o acreditado por los servicios personales que presten." (El subrayado es nuestro)

De manera diáfana se desprende de la norma antes citada, que quienes vengan al país y perciban ingresos gravables en nuestro país, pagarán un 15% en concepto de impuesto sobre la renta, y 2.75% en concepto de Seguro Educativo, estando la empresa contratante en la obligación de retener dicho impuesto, de conformidad con los artículos 734 y 735 del Código Fiscal.

"Artículo 734.

Los administradores, gerentes, dueños o representantes de empresas o establecimientos comerciales, industriales, agrícolas, mineros o de cualesquiera otras actividades análogas o similares, y las personas que ejerzan profesiones liberales o profesiones u oficios por su propia cuenta o independientemente, deducirán y retendrán mensualmente a los empleados, **personas contratadas por servicios profesionales** y comisionistas a que

se refiere el Artículo 704, el valor del impuesto que éstos deben pagar por razón de los sueldos, salarios, ingresos por gastos de representación, remuneraciones o comisiones que devenguen.

...

Artículo 735.

La persona natural o jurídica que, estando obligada a ello, no haga la retención de las sumas correspondientes al impuesto sobre la renta, de acuerdo con las disposiciones que rigen la materia, será responsable solidariamente con el contribuyente respectivo del pago del impuesto de que se trata.

Si dicha persona, así como la que habiendo efectuado la retención, no remiten el fisco en la fecha correspondiente de pago por las cantidades retenidas e este concepto, no podrán considerar deducibles los pagos que generaron la obligación de retener, salvo que el pago se haga dentro del mismo período fiscal.” (El subrayado es nuestro)

De estas normas se desprende el hecho que, además de que los gastos por dichas contrataciones deben estar ligados a la producción de la renta y la retención de la fuente, se deben realizar las retenciones respectivas que dispone la Ley Tributaria, so pena de considerar no deducibles los costos y gastos incurridos.

Atentamente,

Original
Firmado { (Luis E. Cucalón)

LUIS E. CUCALÓN

Director General de Ingresos

EG/FMB