



Panamá, 12 de julio de 2017

Nota N° 201-01-1475-DGI

Licenciada

[REDACTED]
[REDACTED]
E. S. D.

Respetada Licenciada [REDACTED]

Por este medio, tenemos a bien dar respuesta a su memorial recibido el 29 de mayo de 2017, mediante el cual en su condición de apoderada especial de la asociación accidental denominada [REDACTED] asociación accidental conformada el 23 de marzo de 2016, por las empresas [REDACTED] formula dos (2) consultas respecto a la aplicación del método del Cálculo Alternativo del Impuesto sobre la Renta (CAIR).

ANTECEDENTES:

El **CONSORCIO** [REDACTED] suscribió con el Ministerio de Salud el Contrato No. [REDACTED] para la "construcción de las obras de mejoras al Sistema de Alcantarillado Sanitario de Punta Paitilla y Punta Pacífica", en virtud de que le fue adjudicada la Licitación Pública No. [REDACTED] conforme a los procedimientos indicados en las políticas para la adquisición de bienes y obras financiados por el Banco Interamericano de Desarrollo GN-2349-9, por un monto de B/.15,681,680.43 más el ITBMS y, una vez recibida la orden de proceder, suscribió subcontratos de obra con las empresas [REDACTED] por B/.11,160,481.85 más el ITBMS y [REDACTED] por B/.4,242,657.66 más el ITBMS, sociedades estas que forman parte del consorcio en referencia.

PRIMERA CONSULTA:

*¿Le corresponde a las empresas subcontratistas del **CONSORCIO** [REDACTED] las que a su vez forman parte integral del mismo, aplicar el método CAIR a la determinación del Impuesto sobre la Renta, es decir, tributar cada una un 25% sobre 4.67% de sus ingresos gravables (CAIR), si ya el consorcio [REDACTED] del que dichas empresas forman parte, lo ha hecho, por el mismo hecho gravable y dentro del mismo periodo fiscal?*

CRITERIO DEL CONSULTANTE:

- Que al ser el [REDACTED] el ente obligado a tributar frente al Ministerio de Salud en virtud del contrato N° [REDACTED] suscrito, le corresponde la obligación de tributar aplicando el método CAIR.

No obstante, a cada una de las empresas subcontratistas del mismo, no debería aplicársele dicho método, dado que nos encontraríamos frente a lo que en la doctrina tributaria se conoce como doble imposición jurídica, en la cual un mismo contribuyente queda obligado a cumplir dos prestaciones tributarias originadas en único hecho generador en el mismo periodo fiscal. Si la posición de la Dirección General de Ingresos es considerar al consorcio como una persona jurídica diferente de los miembros que lo conforman, entonces nos encontraríamos frente a lo que la doctrina considera como doble tributación económica donde una misma renta o un mismo capital está sujeto a imposición durante un mismo período, pero por parte de contribuyentes distintos y a aún por impuestos diferentes pero que recaen sobre la misma materia imponible.

RESPUESTA:

En primer lugar, es pertinente traer a colación la definición de consorcio o asociación accidental que nos brinda el texto único de la Ley 22 de 27 de junio de 2006, que regula la contratación pública, cuyo artículo 2, numeral 9 establece:

"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".

A fin de atender su consulta, consideramos indispensable hacer referencia a la normativa que reglamenta las disposiciones del Impuesto sobre la Renta contenidas en el Código Fiscal, el Decreto Ejecutivo N° 170 de 27 de octubre de 1993 en su artículo 133-B establece:

Artículo 133-B.-Personas Jurídicas con ingresos gravables superiores a un millón quinientos mil balboas (B/.1,500,000.00).

Para las personas jurídicas con ingresos gravables superiores a un millón quinientos mil balboas (B/.1,500,000.00) anuales, pagarán en concepto de Impuesto sobre la Renta, a la tarifa que corresponda según la persona jurídica que se trate de conformidad con el artículo 133-A de este Decreto, la suma mayor que resulte entre:

1. La renta neta gravable que resulta de deducir de la renta gravable del contribuyente las rebajas concedidas mediante regímenes de fomento o producción y los arrastres de pérdidas legalmente autorizados, es decir calculada por el método tradicional establecido por el Código Fiscal, o

2. La renta neta gravable que resulte de aplicar al total de ingresos gravables el cuatro punto sesenta y siete por ciento (4.67%).

Parágrafo 2. Si por razón del pago del Impuesto sobre la Renta la persona jurídica **incurriese en pérdidas o su tasa efectiva del Impuesto sobre la Renta excede las tarifas establecidas en el artículo 133-A de este Decreto, ésta podrá solicitar a la Dirección General de Ingresos la no aplicación del numeral 2 del párrafo sexto del artículo 699 del Código Fiscal, hasta por un período de tres (3) años.**"...

Por lo anterior, no compartimos el criterio del consultante, ya que aunque los contribuyentes a saber, [REDACTED] y [REDACTED] formen parte del contrato de consorcio [REDACTED] éste último es un contribuyente y por ello debe tributar el Impuesto sobre la Renta sobre las utilidades generadas en cada período fiscal, independientemente que los miembros del consorcio tributen como personas jurídicas el mismo impuesto en el mismo período fiscal, ya que se trata de contribuyentes distintos, todos obligados a tributar renta.

Es importante aclarar de que cada uno de los contribuyentes que conforman el consorcio, así como el Consorcio [REDACTED] que tengan ingresos mayores a un millón quinientos mil Balboas, pagarán en concepto de Impuesto Sobre la Renta, la suma que resulte mayor de aplicar el método tradicional o el método del Cálculo Alternó del Impuesto sobre la Renta

SEGUNDA CONSULTA:

"En caso que la opinión de la Dirección de Ingresos en el supuesto anterior sea que no se configura la doble tributación jurídica o económica, según lo que establece el numeral 4 del artículo 133-B del Decreto N° 170 de 1993 y para efectos del cálculo de la renta gravable según dicho artículo. ¿Puede considerarse que los pagos realizados por el CONSORCIO [REDACTED] a sus subcontratistas [REDACTED] en virtud de los subcontratos de obra suscritos, se hacen bajo una relación de mandato o encargo, vinculados con el servicio que se presta e incluidos en la facturación, por lo tanto estos no integrarán los ingresos gravables del CONSORCIO [REDACTED] hasta el monto del pago realizado por cuenta ajena, siempre que los mismos se encuentren debidamente respaldados con la documentación legal correspondiente?"

CRITERIO DEL CONSULTANTE:

- "Consideramos que in virtud de lo dispuesto en el numeral 4 de artículo 133-B del Decreto N° 170 de 1993, si el CONSORCIO [REDACTED] incluye en su facturación al Ministerio de Salud los montos a ser pagados a sus subcontratistas [REDACTED] por la ejecución de las obras de los subcontratos, bajo una relación de mandato (subcontrato de obra), los montos pagados a dichas empresas no deberían integrar

los ingresos gravables del CONSORCIO [REDACTED] hasta el monto del pago realizado por cuenta ajena, para los efectos de la determinación de la renta gravable aplicando el método CAIR.

RESPUESTA:

A fin de dar respuesta a su consulta, es necesario tomar en cuenta lo establecido en nuestro derecho positivo respecto al tema en referencia, para ello transcribiremos parte el artículo 133-B del Decreto Ejecutivo N° 170 de 1993, conforme fue modificado por el artículo 88 del decreto 98/2010:

Artículo 133-B.- Personas Jurídicas con ingresos gravables superiores a un millón quinientos mil balboas (B/.1,500,000.00

Para las personas jurídicas con ingresos gravables superiores a un millón quinientos mil balboas (B/1,500,000.00) anuales, pagarán en concepto de Impuesto sobre la Renta, a la tarifa que corresponda según la persona jurídica que se trate de conformidad con el artículo 133-A de este Decreto, la suma mayor que resulte entre:

1. La renta neta gravable ...

Para realizar el cálculo se seguirán las siguientes reglas:

4. Cuando en relación de mandato o encargo se realicen pagos a terceros vinculados con el servicio que se presta e incluidos en la facturación, estos no integrarán los ingresos gravables del contribuyente hasta el monto del pago realizado por cuenta ajena, siempre que los mismos se encuentren debidamente respaldados con la documentación legal correspondiente. Dicha documentación deberá acompañar la factura del servicio prestado y archiversse conjuntamente.

En este orden de ideas, es dable indicar que el mandato es una figura jurídica regulada en nuestra legislación en los Códigos Civil y Comercial, en los siguientes términos:

Código Civil: “**Artículo 1400.** Por el contrato de mandato se obliga una persona a prestar algún servicio o hacer alguna cosa, por cuenta o encargo de otra”.

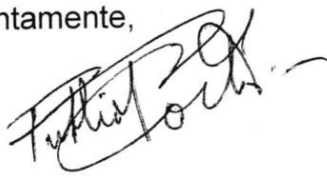
Código de Comercio: **"Artículo 582.** El mandato mercantil no se presumirá gratuito; todo mandatario tendrá derecho a una remuneración por su trabajo. La remuneración se regulará por acuerdo de las partes, y, cuando no medie éste, por los usos de la plaza donde el mandato se ejecute..."

En virtud de lo establecido en las precitadas normas, podemos concluir que, tal como ha manifestado el consultante, puede existir una relación de mandato entre el consorcio BCC y las sociedades [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED],

■■■■■ en virtud de los subcontratos de obra suscritos de acuerdo a lo expresado por el consultante en su memorial.

Por ende, en este caso compartimos el criterio del consultante en el sentido de que si el consorcio mantiene una relación contractual de mandato o encargo y, en cumplimiento de dicho contrato, se efectúan pagos vinculados con el servicio que se presta e incluidos en la facturación, los mismos no formarían parte de los ingresos gravables del contribuyente, en este caso el Consorcio, siempre y cuando cumpla con todos los requisitos reglamentarios para realizar el cálculo de la renta neta gravable establecidos en el numeral 4 del artículo 133-B que regula el artículo 699 del Código Fiscal.

Atentamente,



PUBLIO RICARDO CORTÉS C.
Director General de Ingresos



PRCC/JAMB/wb
