

Panamá 23 de septiembre de 2022

Nota No. 201-01-1094-DGI

Doctor

Ciudad. -

Ref.: Consulta / ITBMS/ Contribuyente.

Respetado

Con referencia a la nota no [REDACTED] calendada el [REDACTED] y mediante la cual se remite formal consulta en torno al “alcance y aplicación del artículo 4 de la ley 51 de 27 de diciembre de 2005”, a continuación, a través del contenido esbozado en la presente nota ofreceremos la posición institucional frente a la consulta.

Lo que se consulta:

- ¿Asiste a los proveedores de obra de la Caja de Seguro Social el beneficio de exención sobre los bienes y servicios adquiridos como objeto del contrato suscrito?
- ¿Cuál es el procedimiento previsto que deben seguir dichos proveedores para el reconocimiento del beneficio previsto por el artículo 4 de la Ley 51 de 2005?

Norma legal que se estima como fundamento:

“Artículo 4. Prerrogativas de la Caja de Seguro Social. La Caja de Seguro Social no estará sujeta al pago de ninguna clase de impuestos directos o indirectos, derechos, tasas, cargos, contribuciones o tributos de carácter nacional, con excepción de las deducciones o pagos que deba efectuar en su condición de empleador, en concepto de seguro social, seguro educativo y primas de riesgos profesionales. Dicha Institución gozará de las mismas garantías que se establecen

a favor del Estado en las acciones judiciales en que sea parte, con base a lo dispuesto en el Código Judicial; de todas las prerrogativas que las leyes del país concedan a la Nación para tales efectos, y de franquicia de correos y telégrafos en la tramitación de todos sus asuntos oficiales."

Consideraciones preliminares esbozadas como elementos a valorar

- El Impuesto a la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios (ITBMS) es un impuesto indirecto... cuya mecánica operativa tal cual viene establecida por el Legislador procura gravar el gasto o consumo realizado por el consumido, adquiriente o prestatario.
- El contribuyente de derecho no queda obligado a asumir dicho impuesto como propio, sino mas bien que queda obligado a trasladarlo.
- El ITBMS no está estructurado, ni funciona en forma alguna como impuesto que debe soportar directamente el proveedor de los bienes o servicios gravados, o en lo que se refiere al caso de la presente consulta, los proveedores de obra de la CSS.
- Es relevante para la presente consulta la naturaleza del ITBMS, puesto que en el diseño del tributo debería ser la CSS (Adquiriente / prestatario de los bienes y servicios) quien resultase incidido económicamente por el impuesto.

Criterio de la Administración

Determinado el objeto de la presente consulta, el cual primordialmente versa sobre "*El impuesto a la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios (ITBMS)*", y la interpretación que esta administración mantiene en torno a las exoneraciones dimanantes de leyes especiales como la "Ley Orgánica que regula la Caja de Seguro Social"¹, la presente consulta se esbozará en aspectos claramente determinables: (i) Fundamento Legal en que se enmarca el análisis; (ii) Aspectos estructurales del tributo, su mecánica, y el sistema crédito / débito de ITBMS; (iii)

Criterio de la Administración en torno a la consulta.

En torno a la norma jurídica aplicable, resulta propio establecer especialmente el título XXII del Código Fiscal, que contiene el artículo 1057-V ², el cual en el transcurso del tiempo ha sufrido diversas modificaciones. Entre las modificaciones más importantes se destaca aquella introducida

¹ Ley 51 de 27 de diciembre de 2005 mediante la cual se Reforma la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social y dicta otras disposiciones.

² Adicionado por el Artículo 1 de la Ley 75 de 22 de diciembre de 1976.

mediante la ley 61 de 26 de diciembre de 2002, “*que entre sus principales cambios incorpora la prestación de servicios a la base imponible*”.³ En cuanto a la Reglamentación, fue mediante el Decreto 59 de 24 de marzo de 1977 que se tratara el (ITBM), posteriormente entre otras, adecuándose la reglamentación mediante el Decreto ejecutivo 20 de 20 de marzo de 2003 (ITBMS), el cual derogó el mencionado Decreto 59. Atendiendo al segundo aspecto, la estructura del ITBMS se trata de un impuesto general sobre la transferencia de bienes corporales muebles (incluyendo las importaciones) y sobre servicios (incluyendo en ellos los arrendamientos).

Así en torno a la clasificación del tributo, está clasificado como un impuesto tipo IVA al consumo, en el sentido de que se calcula deduciendo del impuesto a pagar por las ventas realizadas y servicios prestados, el impuesto pagado en ocasión de la adquisición e importación de bienes o suministros de servicios.

En su acepción doctrinal, éste se considera como un impuesto indirecto, es decir “*que desde la perspectiva económica, es de aquellos que gravan el consumo de bienes o la prestación de servicios o tráfico de bienes*”⁴.

Luego se reconoce en la legislación (en términos generales) que existen dos tipos de contribuyentes a saber: (a). Contribuyentes por cuenta propia; y (b) responsables por cuenta ajena (o también conocidos como agentes de retención). Estos contribuyentes tienen algunas características a saber: Ventaja o provecho, y habitualidad⁵.

Al análisis previo resulta importante además agregar que “*el ITBMS... se trata de un impuesto en donde el contribuyente actúa como agente de retención del impuesto pagado por otra persona*”

³ GNAZZO LIMA, Edison 2003, P.222

⁴ ESEVERRI, LOPEZ, PEREZ, DAMAS; 2022, P.87

⁵ Consulta No. 201-113 de marzo de 1998 de la Dirección General de Ingresos.

(consumidor), cuando se da la compra de un bien o servicio ”⁶, lo que en términos conceptuales supone un aspecto determinante como acicate para iniciar el análisis de la consulta propuesta; además, es importante tener presente que el ITBMS es un impuesto en el cual se da el fenómeno de traslación, que no es más que un mandato imperativo, cuyo percutido económico del impuesto es el consumidor final, es decir, aquel sujeto que ya no puede trasladarlo⁷.

Aunque la doctrina de manera general identifica el tributo al consumo con el nombre de impuesto al valor agregado (IVA) -lo que ya hemos dicho guarda mucha sino absoluta similitud con nuestro ITBMS-, es preciso establecer que la principal similitud entre ambos, y su principal diferencia con precedentes históricos con el Alcabala español⁸, consiste precisamente en evitar el efecto cascada, siendo el precedente la propuesta de [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]

Habiendo abordado aspectos que hemos considerado como oportunos, ahora resulta necesario que atendamos a las consultas formuladas por usted, elaborando a través de las siguientes líneas el criterio de esta administración, el cual deberá estar enmarcado en el artículo 170 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993:

“ARTICULO 170: El que tuviere interés personal y directo puede presentar consultas a la Dirección General de Ingresos con la finalidad de que se le aclare el sentido y alcance de cualquier norma o disposición sobre tributos de competencia de esa Dirección, con relación a una situación de hecho concreta y actual. Las personas jurídicas deberán formular sus consultas por medio de un apoderado legalmente constituido (sic) y acompañar la certificación del Registro Público en donde conste la existencia, vigencia y representación legal de la sociedad. (el subrayado es nuestro)

1. Las consultas deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- a) extenderse en papel sellado;*
- b) dirigirse al Director General de Ingresos;*
- c) exponer claramente los hechos objeto de la consulta;*

⁶ TAT, Resolución de Fondo No. TAT-RF-048 de 11 de abril de 2022, Expediente 107-21, p.16

⁷ TAT, Resolución de Fondo No. TAT-RF-048 de 11 de abril de 2022, Expediente 107-21, p.23

⁸ LANDES David, 2003, p.167-170

ch) expresar el criterio del consultante referente a los hechos, materia o situación objeto de la consulta;

d) citar las disposiciones legales pertinentes sobre las cuales verse la consulta;

y

e) facilitar los documentos y demás elementos de juicio que permitan una mejor inteligencia de la consulta.

2. La Dirección General de Ingresos deberá declarar improcedente la consulta en los siguientes casos:

a) cuando no cumpla con los requisitos antes señalados;

b) cuando no se aporten suficientes elementos de juicio;

c) cuando la consulta se refiera o guarde relación con hechos o situaciones objeto de controversia en la vía gubernativa o contencioso - administrativa; o

ch) cuando la consulta verse sobre tributos que no sean de su competencia.

Toda consulta que cumpla con los requisitos antes señalados será absuelta dentro de un plazo de sesenta (60) días hábiles, salvo que, por motivo justificado, se requiera un plazo mayor.

3. Si el consultante cumple las obligaciones tributarias de conformidad con la respuesta que recibió por razón de se consulta, y luego la Dirección General de ingresos modifica su criterio, la liquidación adicional que expida la Administración Tributaria, que guarde relación con el tema objeto de la consulta, sólo dará lugar a la aplicación de intereses, no así a multas y recargos, siempre y cuando:

a) conserve todos los antecedentes y circunstancias inherentes a la motivación de la consulta;

b) los hechos o situaciones motivo de la consulta no se hubieren alterado posteriormente; y

c) la consulta se hubiera formulado antes de producirse el hecho generador del impuesto o de ejecutarse la acción fiscalizadora dentro del plazo de su declaración.

El numeral 3 ha sido eliminado por el Artículo 8 del Decreto Ejecutivo No. 198 de 22 de diciembre de 1993. Gaceta Oficial N° 22.443 de 30 de diciembre de 1993.

Será nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos o falsos proporcionados por el consultante.

En este orden de ideas, se consulta a esta administración cuál es el sentido, y la interpretación que se tiene cuando producto de la exención que mediante ley ⁹ se reconoce a la Caja de Seguro Social en la adquisición de Bienes y servicios, se rompe la compensación entre débitos (ITBMS pagado por el consumidor final) y el crédito (ITBMS pagado por el proveedor en sus insumos), considerando entre otros aspectos la finalidad de uso en los bienes adquiridos.

⁹ Ley 51 de 27 de diciembre de 2005 mediante la cual se Reforma la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social y dicta otras disposiciones.

La disposición ordinaria en el diseño del ITBMS (IVA), parte de la premisa que salvo aquellas transferencias en donde sea el consumidor final quien sea parte adquiriente, las transferencias estarán gravadas para que se evite el llamado efecto cascada mencionado por el [REDACTED] solo lleve en el precio final los efectos marginales de la utilidad por la cadena de producción y distribución.

Las condiciones especiales que suponen la diferentes exenciones, entre la cuales se incluye la que particularmente es el objeto de este análisis, son el objeto de la presente consulta por la clara desventaja que el sistema de gasto deducible vs el crédito por ITBMS representa en términos del precio final para el consumidor exceptuado.

Del análisis contextual ofrecido en la redacción de vuestra consulta, se desprende que los proveedores de bienes (con finalidad de uso exclusivo de la Caja de Seguro Social) o de servicios, se desprende que la desventaja mencionada en el párrafo anterior se agrava al considerar que no siempre la operación del contribuyente resulta en renta, razón por la cual el efecto del ITBMS considerado como gasto deducible, resulta inocuo o en nada beneficioso.

Las circunstancias antes comentadas, podrían entrañar por el llamado valor del dinero en el tiempo, un efecto completamente diferente al perseguido en el diseño de la política pública que terminó por dar nacimiento a la exoneración, provocando por el contrario que los precios de venta al verdadero consumidor final se incrementen en la proporción del crédito no compensable.

¹⁰ GNAZZO Edison, 1997, p. 150

Ahora bien, cuál es la interpretación que este despacho ha de considerar para los efectos de bienes y servicios que son adquiridos por contribuyentes del ITBMS que, en condiciones particulares de contratación, lleven a cabo adquisiciones de bienes y/o servicios cuyo beneficiario final sea la Caja de Seguro Social.

Basados en la premisa del espíritu que perseguía el legislador al introducir la mencionada exoneración, resulta al menos posible considerar que pudiera interpretarse que todos bienes y/o servicios cuyo beneficiario final sea la Caja de Seguro Social, aunque adquiridos mediante intermediación por un proveedor, deberían gozar de la exoneración dispuesta por el Artículo 4 que reza:

“Artículo 4. Prerrogativas de la Caja de Seguro Social. La Caja de Seguro Social no estará sujeta al pago de ninguna clase de impuestos directos o indirectos, derechos, tasas, cargos, contribuciones o tributos de carácter nacional, con excepción de las deducciones o pagos que deba efectuar en su condición de empleador, en concepto de seguro social, seguro educativo y primas de riesgos profesionales.

Dicha Institución gozará de las mismas garantías que se establecen a favor del Estado en las acciones judiciales en que sea parte, con base a lo dispuesto en el Código Judicial; de todas las prerrogativas que las leyes del país concedan a la Nación para tales efectos, y de franquicia de correos y telégrafos en la tramitación de todos sus asuntos oficiales.”

En vista de lo preceptuado previamente, resulta en torno a la segunda consulta esbozada propio indicar que para que se reconozcan por parte de los proveedores de bienes o servicios, la exoneración a la que hace referencia el artículo 4, corresponderá a éstos solicitarlo formalmente, atendiéndose al mismo procedimiento que le es aplicable a la Caja de Seguro Social, documentando debidamente el objeto final que cumplirán.

Atentamente,


PDGT/GIM/mia/vm


PUBLIO DE GRACIA TEJADA
Director General
Dirección General de Ingresos

