



Panamá, 16 de marzo de 2011
Nota 201-01-2526

Licenciado

Presente

Referencia: Bienes Inmuebles por destinación/
Causación de ITBMS-Artículo 1057-V C. Fiscal

Estimado Licenciado:

Damos respuesta a consulta relacionada con la causación de ITBMS, sobre los bienes inmuebles por destinación.

Se estudia:

"ANTECEDENTES:

1. Represento a una empresa que realiza la actividad comercial de suministros de Gas Propano para clientes a los cuales para brindarles el servicio al 100%, la empresa le instala a solicitud del propietario de la finca con base y en virtud de un contrato, un tanque de gas denominado técnicamente "Tanque a granel de Gas Propano"....

TEMA DE ESTUDIO:

Determinar si el Taque de Gas Propano que permanece adherido a los bienes Inmuebles por motivo del servicio de calefacción, calentamiento de agua, suministro de gas a estufas, etc., es un bien inmueble por destinación en virtud de lo establecido en el Artículo 325 del Código Civil Panameño **y por consiguiente si es un bien exento del pago del Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios.**

NUESTRA OPINIÓN:

Los numerales 3 y 5 del Artículo 325 del Código Civil, ubican bajo la categoría de bienes inmuebles a todo aquel que esté unido a un inmueble de manera fija, de suerte que no pueda separarse de él, sin quebrantamiento de la materia o deterioro del objeto (numeral 3) y las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realice en un edificio o heredad y directamente concurren a satisfacer necesidades de la explotación misma (numeral 5). En el caso de bienes tales como el Tanque a Granel de Gas Propano contruidos o adheridos de forma permanente sobre el terreno, y que cuya remoción, después de haber sido instalados, no se podía llevar a cabo sin perder su uso sustancial ni causar deterioro y desmejoramiento de los mismos y de la edificación a la cual permanecen unidos, es evidente que estos una vez adheridos al bien inmueble y por su uso sustancial adquieren el carácter de bien inmueble por destinación y esta exento del pago del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios..."

CONSULTA:

"1.¿Los bienes muebles y los servicios son objeto del pago del Impuesto de Transferencias de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios?"

RESPUESTA:

Iniciamos el desarrollo de las preguntas objeto estudio, haciendo la observación sobre el planteamiento de las mismas, las cuales parecen estar estructuradas de forma ininteligible, en relación con los hechos estudiados.

A tal efecto adaramos de forma sucinta lo siguiente:

El Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), está comprendido como un impuesto que grava el consumo generado por la transferencia de bienes muebles y la prestación de servicios, y no el patrimonio mueble.

Siendo así, están comprendidos como hechos generadores y por lo tanto condicionantes a la existencia del impuesto, las actividades desarrolladas en el Parágrafo 1 del artículo 1057-V, el cual transcribimos a continuación, para mayor ilustración:

"PARÁGRAFO 1. Causará el impuesto, en la forma en que se determina en estas disposiciones:

a) La transferencia de bienes corporales muebles realizada por comerciantes, productores o industriales en el desarrollo de su actividad, que implique o tenga como fin transmitir el dominio de bienes corporales muebles.

Quedan comprendidas en el concepto de transferencia de bienes corporales, operaciones tales como:

1. La compraventa, permuta, dación en pago, aporte a sociedades, cesión o cualquier otro acto, contrato o convención que tenga el fin expresado precedentemente.
2. La afectación al uso o consumo personal de los bienes de la empresa unipersonal, de las sociedades o entidades con o sin personería jurídica, por parte del dueño, socios, directores, representantes legales, dignatarios o accionistas.
3. Los contratos de promesa de compraventa con transferencia de la posesión del bien.
4. Las adjudicaciones al dueño, socios y accionistas, que se realicen como consecuencia de la clausura definitiva de la empresa, disolución total o parcial y liquidaciones definitivas de entidades comerciales, industriales o de servicios.
5. Las comisiones cobradas por las transferencias de documentos negociables y de títulos y valores en general, los pagos de comisiones generados por servicios bancarios y/o financieros prestados por las entidades autorizadas legalmente para prestar este tipo de servicios, así como las comisiones o retribuciones cobradas por las personas dedicadas al corretaje de bienes muebles e inmuebles. **(Texto del numeral 5 adicionado por el artículo 29, ley 49/09) Este numeral según Artículo 38 de la ley 33 de 2010 pasa a ser el numeral 8 del literal b del Parágrafo 1 del artículo 1057-V.**

b) La prestación de todo tipo de servicios por comerciantes, productores, industriales, profesionales, arrendadores de bienes y prestadores de

servicios en general, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia. **(Texto del literal b, según artículo 6 de la Ley 33 de 2010)**

Quedan comprendidas en el concepto de prestación de servicios operaciones tales como:

1. La realización de obras con o sin entrega de materiales.
 2. Las intermediaciones en general.
 3. La utilización personal por parte del dueño, socios, directores, representantes legales, dignatarios o accionistas de la empresa, de los servicios prestados por ésta.
 4. El arrendamiento de bienes inmuebles y corporales muebles o cualquier otra convención o acto que implique o tenga como fin dar el uso o el goce del bien. Se consideran servicios de carácter personal prestados en relación de dependencia, los realizados por quienes se encuentren comprendidos en el Artículo 62 del Código de Trabajo; la actividad de los directores, gerentes y administradores de las entidades con o sin personería jurídica; y la actividad realizada por los empleados del Gobierno Central, entes autónomos y semi-autónomos, entidades descentralizadas y municipales.
 5. Los espectáculos públicos, eventos, seminarios, conferencias, charlas, presentaciones de agrupaciones artísticas o musicales, artistas, cantantes, concertistas, profesionales del deporte y profesionales en general, no gratuitos, que se realicen dentro del territorio de la República de Panamá. Se exceptúan de lo anterior los eventos deportivos que lleven a cabo las organizaciones sin fines de lucro reconocidas por Instituto Panameño de Deportes. **(Numeral 5, adicionado por el artículo 73 de la Ley 8/2010)**
 6. El transporte aéreo de pasajeros local e internacional. El setenta y cinco por ciento (75%) de las sumas recaudadas en concepto de ITBMS proveniente del transporte aéreo de pasajeros local e internacional, será remitido a la Autoridad de Turismo de Panamá. **(Numeral 6, adicionado por el artículo 73 de la Ley 8/2010)**
 7. El servicio de hospedaje o alojamiento público. La totalidad de las sumas recaudadas en concepto de ITBMS proveniente del servicio de habitación en todas las modalidades turísticas de hospedaje o alojamiento será remitida a la Autoridad de Turismo de Panamá. **(Numeral 7, adicionados por el artículo 73 de la Ley 8/2010)**
 8. Las comisiones cobradas por las transferencias de documentos negociables y de títulos y valores en general, los pagos de comisiones generados por servicios bancarios y/o financieros prestados por las entidades autorizadas legalmente para prestar este tipo de servicios, así como las comisiones o retribuciones cobradas por las personas dedicadas al corretaje de bienes muebles e inmuebles. Quedan excluidas del pago de este impuesto, las comisiones cobradas sobre las facilidades de crédito que otorguen las instituciones financieras a personas naturales y jurídicas y no domiciliadas en Panamá. **(Numeral 8, adicionado por el artículo 7 de la Ley 33/2010)**
- c) La importación de bienes corporales muebles o de mercaderías ya sea que se destinen al uso o consumo personal del introductor, ya sea que se destinen a propósitos de beneficencia, de culto, educativos, científicos o comerciales, ya sea que se utilicen en la transformación, mejora o

producción de otros bienes y para cualquier objeto lícito conforme a las leyes."

Por lo anterior, para efectos del cuestionamiento esbozado, referente a la causación del ITBMS, deberá remitirse de forma directa al Parágrafo 1 del artículo 1057-V del Código Fiscal.

CONSULTA:

"2. ¿Los bienes inmuebles son objeto del Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios?"

Respuesta:

No.

CONSULTA:

"3. ¿Los bienes Inmuebles por destinación a que se refiere el Artículo 325 del Código Civil están exentos del Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles?"

Respuesta:

Los bienes inmuebles por destinación a que se refiere el artículo 325 del Código Civil, no se encuentran contemplados dentro de los hechos generadores, ni en las exenciones del ITBMS, desarrolladas en el artículo 1057-V del Código Fiscal, para lo cual agradecemos remitirse directamente al texto de la norma en referencia para mayor ilustración.

CONSULTA:

"4. ¿El Tanque a Granel de Gas Propano que permanece adherido a los bienes inmuebles por motivo del servicio de calefacción, calentamiento de agua, suministro de gas a estufas, etc. es un bien Inmueble por destinación?"

Respuesta:

En los antecedentes aportados a la presente consulta, se indica la existencia de una **empresa que realiza la actividad comercial de suministro de Gas Propano** para clientes, **a los cuales para brindarles el servicio** al 100%, **la empresa le instala a solicitud del propietario** de la finca con base y en **virtud de un contrato**, un tanque denominado técnicamente **"Tanque a granel de gas propano"**.

Se colige:

1. La existencia de un **propietario del bien inmueble**.

2. La existencia de una empresa que presta el servicio de suministro de **Gas Propano-** quien **ostenta la propiedad** (o por lo menos está autorizada para la explotación del suministro del gas), **diferente al propietario del inmueble.**
3. **Un contrato comercial de suministro de gas,** que es almacenado en el tanque a granel de gas propano (propiedad de la empresa que lo suministra).

Nos permitimos transcribir un extracto de la Sentencia de fecha 29 de mayo de 1991, proferida por la Corte Suprema de Justicia, en el Recurso de Casación promovido por Astrocentro, S.A., en el Incidente de Levantamiento (Tercería Excluyente) introducido por Bolos El Dorado, S.A., dentro del Proceso Ordinario que le sigue [REDACTED] a [REDACTED] el cual es del tenor siguiente:

"...los inmuebles por destinación o inmuebles por destino están agrupados en el artículo 334 del Código Civil español- 325 del Código Civil panameño- como inmuebles por destino suntuario u ornamental (numeral 4) e inmueble por destino agrícola, comercial o industrial (numerales 5, 6, 7 y 9).

Se infiere, siguiendo la doctrina, que estos inmuebles deben reunir las siguientes características:

1º Que todos estos muebles, para ser considerados inmuebles por destino, deben ser colocados en el inmueble por el propietario del mismo **y no por el arrendamiento ni otra persona que carezca de poder de disposición del dominio,....**

2º Deben existir una relación de servicio, esto es, que la dedicación de servicio ha de ser directa. **Existe ausencia de la unidad material en donde su relación con el inmueble es desde un punto de vista económico** y jurídico, **dentro del cual se destina el servicio** u ornamento...."

Por las consideraciones antes expuestas, el tanque a granel de gas propano, no puede ser considerado como un bien inmueble por destinación, toda vez que ha sido colocado en el inmueble, en virtud de un contrato comercial, girando su relación con el inmueble desde un **punto de vista económico**, que corresponde al servicio de suministro de gas.

CONSULTA:

"5.¿De ser el Tanque a Granel de Gas Propano un bien inmueble por destinación, el mismo se encuentra exento del pago del Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y la Prestación de Servicios por no ser considerado por la Ley como un bien mueble?"

Respuesta:

Reiteramos, el tanque a granel de gas propano, no ostenta las características para ser considerado como un bien inmueble por destinación, para lo cual agradecemos remitirse a la respuesta emitida en la interrogante número 4.

Cabe señalar, que tal como se indicó en la respuesta a la pregunta número 1, los cuestionamientos están planteados de forma ininteligible, en relación con los hechos estudiados, por lo que es preciso aclarar tres posibles hechos generadores del ITBMS, que tienen pertinencia con el tanque a granel de gas propano:

- a) Instalación (en una finca) del tanque a granel de gas propano, producto un contrato comercial.

El hecho generador del ITBMS, corresponde al literal b) del Parágrafo 1 del artículo 1057-V, que contempla a la prestación de todo tipo de servicios por comerciantes, productores, industriales, profesionales, arrendadores de bienes y prestadores de servicios en general, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia.

En este caso, se causa el ITBMS, naciendo la obligación de pago de dicho impuesto (sobre la instalación).

- b) Venta del gas propano. El numeral 5 del literal a) del Parágrafo 8 del artículo 1057-V, incluye como exento del ITBMS, a las transferencias de petróleo crudo, diésel, diésel liviano, diésel marino, gasolinas, gasolina de aviación, gasolina natural, *fuel oil* de baja viscosidad, *fuel oil* intermedios, *fuel oil*, combustóleo o búnker C, **gas licuado de petróleo**, *jet fuel* o *turbo fuel*, kerosene y asfalto, excepto los lubricantes, aceites lubricantes y grasas lubricantes. **(texto del numeral 5, tal como quedó modificado por el artículo 79 de la Ley 8/2010)**, por lo que la venta del gas propano a granel no causa dicho impuesto.
- c) El transporte del gas propano. El numeral 5 del literal b) del Parágrafo 8 del artículo 1057-V, incluye como exento del ITBMS, al servicio de transporte de carga terrestre, por lo que el servicio de transporte de gas, no causaría dicho impuesto.

Esperamos haber aclarado las dudas al respecto.

Atentamente,

Original { (Luis E. Cucalón)
Firmado

Luis E. Cucalón
Director General de Ingresos

NAC/jcc