



Ministerio de Economía y Finanzas
Dirección General de Ingresos
Despacho del Director

Panamá, 13 de diciembre de 2017
Nota No. 201-01-3318

Licenciado

[REDACTED]

Abogado

Apoderado Especial de

[REDACTED]

E.S.D

REF: Facturación de los "Consortios"

Base Legal: artículo 2 de la Ley n.º22 de 2006; artículos 252, 489 y 490 del Código de Comercio; artículos 81 y 125 del Decreto Ejecutivo n.º170 de 1993; Resolución n.º201-2835 de 2003.

Estimado Licenciado [REDACTED]:

Nos referimos a su consulta realizada el pasado 1o de noviembre de 2017, referente a la facturación de los consorcios.

Antecedentes:

- [REDACTED] es un contratista de ingeniería y una subsidiaria de [REDACTED], la cual proporciona infraestructura de construcción, como ingeniería marina, dragado y recuperación, carreteras y puentes, ferrocarriles, aeropuertos y construcción de plantas.
- [REDACTED] ambas empresas en conjunto celebraron un acuerdo de Consorcio denominado "[REDACTED]" a fin de proporcionarle un servicio a la Autoridad Marítima de Panamá (AMP) con relación al estudio, diseño, desarrollo y aprobación de planos y construcción de la Terminal de Cruceros de Amador, Isla Pericos, Panamá.
- Ambas empresas del Consorcio han definido la actividad específica que realizará en el proyecto. [REDACTED] se dedicará principalmente a la ejecución de los trabajos civiles del proyecto, mientras que [REDACTED] se dedicará al dragado y recuperación del proyecto.

2017-1

- [REDACTED] celebró un Contrato de Obra con N°A [REDACTED] relacionado con la Licitación por Mejor Valor con Evaluación Separada N° [REDACTED], adjudicada mediante Resolución ADM. OAL-n.º 03-2017 de 5 de junio de 2017.
- El objeto del contrato descrito anteriormente tiene como objeto regular las condiciones entre las partes a fin de que el CONSORCIO CRUCEROS DEL PACÍFICO pueda realizar los trabajos para los “Estudios, diseños, desarrollo y aprobación de planos, y construcción de la terminal de cruceros de Amador, Isla Perico, Panamá”, según el Pliego de Cargos de la Licitación por Mejor Valor con Evaluación Separada n.º [REDACTED]
- El proyecto contempla estudios, diseños, desarrollos, aprobación de planos y construcción de la terminal de cruceros de Amador en Isla Perico, el Estudio de Impacto Ambiental necesario para llevar a cabo el proyecto, así como el suministro de mobiliario, herramientas, equipamiento y materiales necesarios para la posterior operación de la terminal. La terminal a construir será de tipo Home Port. El diseño, tanto de los muelles como de las oficinas, deberá permitir un crecimiento futuro acorde con el tamaño de los cruceros proyectados a 10 años.
- Dicho contrato señala que la forma de pago será parcial por avances de entrega de diseño y por avances mensuales de obra. Los pagos de los ítems (entrega de avances de diseño y por avances mensuales de construcción) se realizarán por la Autoridad Marítima de Panamá a los 90 días calendarios después de entregadas la gestión de cobro de la cuenta aprobada. El desglose de las entregas de diseño y los avances del proyecto se presentarán en una sola cuenta, mostrando el avance de cada ítem, ya sea de diseño y/o construcción de acuerdo al cuadro de Avance de Obras, formulario 3.3 del Pliego de Cargos. Es responsabilidad del Consorcio incluir todas las actividades relevantes a los trabajos realizados conforme a su propuesta.
- [REDACTED] aportó a la DGI en conjunto con la consulta, una copia del contrato para estudios, diseño, desarrollo y aprobación de planos y construcción de la terminal de Cruceros de Amador, Isla Perico, Panamá. Contrato No. [REDACTED] de 4 octubre de 2017.

Lo que se consulta:

¿Pueden ambas empresas miembros del Consorcio, facturar por separado considerando que ambas realizan actividades específicas en diferentes etapas del proyecto?

W27

Opinión del Consultante:

Como primer punto, basándose en el artículo 2 de la ley 22 de 2006, el consultante señala que el “Consortio” o asociación accidental es 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 este sentido, recalca que el propósito real del Consortio es la agrupación de dos sociedades que tienen como objetivo llevar a cabo la ejecución de un proyecto específico.

Así mismo el consultante hace alusión al artículo 489 del Código de Comercio que establece que, el consorcio deberá dividir con sus asociados las ganancias o pérdidas en la proporción convenida. Es fundamental mencionar que la actividad que realizarán cada una de las partes del proyecto, [REDACTED] y [REDACTED] no se encuentran integradas entre sí, y las mismas se ejecutan en diferentes fases o etapas del proyecto. En virtud de ello, podría considerarse que la manera más eficiente de dividir las ganancias obtenidas sería que cada una de las partes facture por las actividades que realiza, y que aplique sus propios costos y gastos incurridos (asociados) durante el desarrollo del proyecto.

En adición hace mención del artículo 252 del Código de Comercio, señalando que es claro que la figura “Consortio” no está sujeta a solemnidades de registro e inscripción en el Registro Público, ya que carece de personalidad jurídica. Un consorcio 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.

El consultante indica como punto importante que 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, lo cual resulta necesario para los “Consortios” frente al Estado, en virtud de su participación en actos de contratación pública.

De conformidad con el artículo 490 del Código de Comercio, menciona claramente que *“el convenio determinará el objeto, interés y demás condiciones de la participación”*. Por consiguiente, las partes podrán determinar las condiciones de la participación, es decir, que podrán determinar los derechos y obligaciones de cada parte, y como realizarán la captación de sus ingresos. En otras palabras, las partes podrán pactar en el convenio que cada una facturará el servicio que presta, a fin de recibir el ingreso que realmente le corresponde.

El consultante señala que aun cuando la legislación tributaria reconoce que las asociaciones o sociedades accidentales pueden llegar a ser consideradas como contribuyentes, no prohíbe que los miembros del consorcio puedan facturar individualmente por los servicios que realiza cada una, considerando que no se trata de servicios integrados, como ocurre en este caso en particular.

Por último, concluye que los miembros del [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] podrán facturar por separado, considerando que cada una de ellas presta un servicio en etapas distintas y dichos servicios no están integrados entre sí. Lo que significaría que cada integrante o miembro del consorcio:

- Será responsable de reconocer los ingresos, costos y gastos relativos a la ejecución de su parte del contrato con la [REDACTED] para efectos de la Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta.
- Será responsable de reportar las operaciones gravadas o exentas, créditos y retenciones relacionados a esta facturación en sus Declaraciones Juradas de Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y Presentación de Servicios (ITBMS).
- Mantendrán registros contables y emitirán financieros que resulten cónsonos con este tratamiento, pues servirán de evidencia en caso de las revisiones por parte de la Administración Tributaria.

Respuesta de la DGI:

En atención a su consulta legal, cuyo objetivo es la obtención del criterio de la Dirección General de Ingresos respecto al régimen tributario aplicable a los "Consortios", expresamos lo siguiente:

Antes que nada, es importante mencionar que el Código de Comercio no se refiere expresamente a los "consorcios", pero 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.

Por su parte, la Ley 22 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, u que responden solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato"*.

En cuanto al acuerdo de los que conforman la asociación accidental, el artículo 490 del Código de Comercio establece lo siguiente: Artículo 490. *"La asociación en participación carece de razón comercial y de personalidad jurídica y no tendrá domicilio fijo. 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 les da la Ley 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.

Por otro lado, la legislación tributaria deja claro en el artículo 7 del Decreto Ejecutivo 84 de 2005 que la DGI autorizará, la formalización de la inscripción en el RUC de aquellas agrupaciones o sociedades de hecho, irregulares, consorcios y similares, reconocidas por el Código de Comercio, que a su juicio evidencien un patrimonio económico real y estable. En estas circunstancias, es importante tener claro que el consorcio o asociación accidental debe mantener libros contables distintos e independientes a los de sus miembros.

Los artículos 81 y 125 del Decreto Ejecutivo 170 de 1993, que reglamenta el Impuesto sobre la Renta, reconoce a las asociaciones accidentales la calidad de contribuyentes, cuando evidencien un patrimonio económico real y estable. Las normas citadas señalan lo siguiente:

“Artículo 81.- Contribuyentes.

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 renta 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 virtud de lo antes expuesto, queremos enfatizar, que el “consorcio o asociación accidental”, en su condición de “contribuyente”, está obligado al cumplimiento de las normas fiscales en general, entre ellas las que rigen el Impuesto Sobre la Renta, siendo responsable de cumplir con las mismas, y de forma solidaria con cada uno de los miembros que integran la asociación.

Dicho esto, a pesar de que el Consorcio se trate de un convenio en el que las partes establecerán el objeto, interés y demás condiciones de participación, como así lo señala el artículo 490 del Código de Comercio, no implica realmente que los miembros del consorcio no puedan facturar por su parte de manera individual los ingresos obtenidos por los servicios prestados a la [REDACTED], aun cuando estos servicios prestados por los miembros del consorcio estén integrados y se desarrollen en diferentes etapas. Consideramos que el consorcio será responsable de facturar los servicios y registrar en sus respectivos libros contables los ingresos, costos y gastos incurridos con los ingresos obtenidos.

Por otra parte, debemos recordar que el “Consorcio” 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 “Consorcio”.



“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 del 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.

Es importante mencionar que la obligación de pagar este impuesto nace de conformidad con las reglas establecidas en el parágrafo 2 del artículo 1057-V del Código Fiscal,

“PARÁGRAFO 2. La obligación de pagar este impuesto nace de conformidad con las siguientes reglas:

- a) En las transferencias de bienes, en el momento de su facturación o en el de la entrega, el que se produzca primero de los referidos actos.*
- b) En la prestación de servicios, con cualquiera de los siguientes actos, el que ocurra primero:*
 - 1. Emisión de la factura correspondiente.*
 - 2. Finalización del servicio prestado.*
 - 3. Percepción del pago total o parcial del servicio a prestar. En los casos en que la prestación de servicios consista en el cobro de honorarios por servicios de agente registrado o residente, representación legal de naves u otros servicios anuales de naturaleza recurrente, al momento de percibir el pago parcial o total de la factura correspondiente, lo cual prevalecerá sobre lo establecido en este Parágrafo.*
- c) En la importación, en el momento de la declaración-liquidación de aduana y, en todo caso, antes de su introducción al territorio fiscal de la República.*
- d) En el caso del uso o consumo personal del dueño o socios de la empresa, del representante legal, dignatarios o accionistas, en el momento del retiro del bien o en el de su contabilización, el que se produzca primero”.*

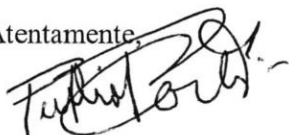
En adición, es importante mencionar en este caso que el artículo 9 del Decreto Ley 7 del 10 de febrero de 1998 establece que, “la Autoridad está exenta del pago de cualquier clase o tipo de impuestos, contribuciones, tasas, gravámenes o derechos, excepto las cuotas de seguridad social, seguro educativo y riesgos profesionales. La Autoridad gozará de todas las facilidades y privilegios que las leyes procesales conceden al Estado en las actuaciones judiciales en que sea parte”.

En este sentido, la [REDACTED] al ser el beneficiario y el operador de la Terminal de Cruceros a construirse, ejercerá su derecho de exoneración del impuesto, contribuciones y tasas en beneficio del proyecto según lo establece el artículo 9 del Decreto Ley 7 del 10 de febrero de 1998 y demás normativas vinculadas.

No obstante lo anterior, en el caso que el consorcio decida refacturar a sus miembros por los servicios prestados, una vez evaluado la ley y los contratos establecidos, consideramos que dicha refacturación entre el consorcio y sus miembros debe ser considerada como exenta del ITBMS a una tarifa del 7%.

Lo anterior obedece a que estos ingresos nacen como resultado de un servicio prestado a la [REDACTED], prestado efectiva y materialmente por cada miembro del consorcio, aun cuando se haya concertado un acuerdo contractual para poder tener la oportunidad de participar en una contratación pública y ejecutar este proyecto.

Atentamente,


Publio Ricardo Cortés C.
Director General

PRCC/

