

Panamá, 06 de diciembre de 2021.
Nota No.201-01-1197-DGI.

Licenciado

E. S. M.

Respetado licenciado

Por este medio tenemos a bien darle respuesta a su memorial presentado el 27 de octubre de 2021, por medio del cual eleva consulta tributaria en los siguientes términos:

¿Los contratos con independencia de su origen, cuantía o modalidad suscritos entre el Metro de Panamá, S.A., y las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, pagan el impuesto de timbre contemplado en el artículo 967 del Código Fiscal?

Hechos y Antecedentes

El consultante indica que, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley 109 de 25 de noviembre de 2013, citando textualmente: *"El Metro de Panamá, S.A., está exento del pago de todo tipo de tributo, del pago de cualquier clase o tipo de impuesto, directos e indirectos, tasas, derechos, cargos, contribuciones y/o gravámenes, con excepción de las cuotas de seguridad social, seguro educativo, riesgos profesionales y/o las que establece el Código de Trabajo en virtud de la relación laboral con sus empleados"*.

Expresa el consultante que el Metro de Panamá, S.A., según la norma ut supra citada está exonerada del pago de todo tipo de tributo o impuesto directo e indirecto, por lo que, a la fecha, ninguno de los contratos suscritos por la entidad pagan

impuestos de timbres. Esto debido a que el impuesto de timbre es un impuesto indirecto, que se encuentra exonerado según la ley, y en el caso de que se realice su cobro, dicho impuesto sería trasladado por los contratistas a Metro de Panamá, S.A., y este último estaría pagando un impuesto del cual se encuentra exonerado por ley.

Los artículos 967 y 973 del Código Fiscal, que regulan el impuesto de timbre son del tenor siguiente:

“Artículo 967. Deberá estamparse por maquina flanqueadora o declaración jurada de timbres por valor de diez centésimos de balboas (B/.0.10):

1. Todos los cheques y demás documentos negociables que no tengan otro impuesto.

2. Todo documento en que conste un acto, contrato u obligación por suma mayor de diez balboas, que no tenga impuesto especial en este capítulo y verse sobre asunto o negocio sujeto a la jurisdicción en la República por cada cien balboas o fracción de ciento de valor expresado en el documento.

PARÁGRAFO. *A partir de la entrada en vigencia de esta Ley, el Impuesto de Timbre que se cause conforme al numeral 1 se hará efectivo por medio de declaración jurada mensual de la persona que preste el servicio. Las personas procederán a cargar el impuesto a la respectiva cuenta del cliente o al momento de la prestación del servicio (...).*

...

Artículo 973. No causarán impuesto:

1. Las diligencias o actas de posesión de que se deje constancia en los libros de las corporaciones públicas;

...

26. Los asuntos en que tengan interés directo la Nación, los Municipios, las Asociaciones de Municipios, los establecimientos de educación, de Asistencial Social o de Seguridad Pública, siempre que la exención sea en su exclusivo beneficio;

27. Todo lo exceptuado por leyes especiales (...)."

El consultante agrega que al respecto de los primeros, los impuestos directos recaen sobre la persona natural o jurídica, por tanto, se supone que son pagados o cubiertos por el contribuyente. Una característica de estos es que se encuentran graduados conforme a la capacidad de pago de los contribuyentes.

Por otra parte, se consideran impuestos indirectos aquellos que se imponen sobre los bienes y servicios, motivo por el cual las personas cuando compran, indirectamente pagan el impuesto, aunque el Estado directamente no se lo está cobrando. En otras palabras, se considera impuesto indirecto porque recae sobre el valor del bien o servicio y no afecta de forma directa los ingresos del contribuyente. De lo antes expuesto, el consultante colige que, ninguno de los contratos con independencia de su origen, cuantía o modalidad que se suscriban con Metro de Panamá, están exentos del impuesto indirecto de timbre. (sic).

El consultante, manifiesta que la Contraloría General de la República, es del siguiente criterio, citando textualmente:

“Lo anterior, se sustenta en los artículos 25 y 27 de la Ley 109 de 25 de noviembre de 2013, habida cuenta que el primero contempla una exoneración general de todo tributo, tasas, derechos, cargas, contribuciones y/o gravámenes exclusivamente a favor del Metro de Panamá, S.A., más no del contratista y, el segundo establece exoneraciones a favor de contratistas, subcontratistas, y proveedores de los contratos mencionados en el artículo 26 de la precitada excerta, de ciertos impuestos, a saber: el impuesto de importación y sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios y el impuesto selectivo al consumo de ciertos bienes y servicios, sin incluir el impuesto de timbres, regulado en el artículo 967 del Código Fiscal.

Por otro lado, aunque mediante la Nota No.201-01-3758 de 12 de abril de 2021 (sic), suscrita por el Director General de Ingresos, se expresa la exoneración a que se refiere el Artículo 2 de la Ley 62 de 15 de octubre de 2010, que concede exenciones fiscales a la Secretaría del Metro de Panamá, comprende el impuesto de timbre, también es cierto que la exención tributaria a que se refiere

la precitada excerta legal se circunscribe a contratos de proyectos de la línea del Metro, que incluyen ingeniería de diseño y/o construcción de las obras civiles y/o instalaciones auxiliares de línea y estaciones y/o suministro de instalación del sistema integral ferroviario, que incluya material rodante y/o puesta en marcha del Sistema del Metro de Panamá (...).

Lo cierto es que de acuerdo con el Artículo 5 del Decreto de Gabinete No.109 de 7 de mayo de 1970, la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas es la responsable de la administración de la leyes impositivas que comprenden reconocimiento, recaudación y fiscalización de los tributos bajo su jurisdicción; sin embargo, a nuestro juicio, el criterio expresado por el Director General de Ingresos en la Nota No.201-01-3758 de 12 de abril de 2021 (sic), no puede interpretarse en el sentido de que el contratista está exonerado del pago de impuesto de timbre en un contrato que tiene por el objeto el suministro de uniformes al personal del Metro de Panamá, ya que dicho objeto no se subsume en el supuesto hecho del Artículo 2 de la Ley 62 de 15 de octubre de 2010, a que alude la opinión antes indicada (...).

Criterio del Consultante

Es criterio del consultante, que de todo lo antes expuesto se colige que, ninguno de los contratos con independencia de su origen, cuantía o modalidad que se suscriben con Metro de Panamá, están exentos del impuesto indirecto de timbre.

Respuesta de esta Dirección

Que luego del análisis de lo consultado, esta dirección considera que, es preciso mencionar que el impuesto de timbre se encuentra regulado en el artículo 967 del Código Fiscal, el cual es del tenor siguiente:

“Artículo 967. *Deberá estamparse por máquina franqueadora o declaración jurada de timbres por valor de diez centésimos de balboas (B/.0.10):*

1. (...)

...

Que dentro de nuestra normativa legal, el código Fiscal establece los supuestos generales, donde no se causarán este impuesto, y que al tratarse del Metro de Panamá, podríamos indicar que el artículo 973, en su numeral 26 y 27, establecen lo siguiente:

“Artículo 973. No causarán impuesto:

1. ...;

...

26. Los asuntos en que tengan interés directo la Nación, los Municipios, las Asociaciones de Municipios, los establecimientos de educación, de Asistencial Social o de Seguridad Pública, siempre que la exención sea en su exclusivo beneficio;

27. Todo lo exceptuado por leyes especiales (...). (lo subrayado es nuestro).

Aunado a lo anterior es importante señalar que, en relación a los timbres fiscales, el artículo 7 del Decreto Ejecutivo No.177 de 9 de diciembre de 2005, modificado por el artículo 4 de Decreto Ejecutivo No.539 de 30 de noviembre de 2011, en desarrollo del artículo 959 y siguientes del Código Fiscal, indica:

“No existe obligación de satisfacer el impuesto de timbre en los siguientes documentos:

- a) Los recibos de dinero***
- b) Las facturas de venta de bienes y servicios al por mayor y al por menor.***
- c) Los recursos legales que se presenten ante cualquier autoridad.***
- d) Las copias de resoluciones expedidas por la Dirección General de Ingresos, mediante los cuales se ordena las devoluciones del Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios de que trata el artículo 168 de la Ley 8 de 2010.***
- e) Los que estén exceptuados por leyes o contratos leyes.***

Con excepción de los documentos listados en el párrafo anterior, deberán satisfacer el impuesto de timbre:

- a) Todos los cheques y demás documentos negociables que no tengan otro impuesto;***
- b) Todo documento en que conste un acto, contrato y obligación por suma mayor a diez balboas, que no tenga impuesto especial en este capítulo y verse sobre asunto o negocio sujeto a la jurisdicción de la República por cada cien balboas o fracción de ciento de valor expresado en el documento.***

- c) *Todos aquellos documentos que estén sujetos a un impuesto de timbre específico de conformidad con la Ley (...).* **(lo subrayado es nuestro).**

De lo transcrito, tenemos que no causan impuesto de timbre, en razón de las excepciones, los asuntos en que tenga interés directo la Nación, los municipios las asociaciones de municipios, los establecimientos de educación, de asistencia social o de seguridad pública, siempre que el beneficiario exclusivo de la exención sea alguno de esos sujetos; es decir que el obligado a pagar sea alguna de estas entidades mencionadas. Puesto que la norma transcrita hace referencia al beneficio de la exención, no a los efectos del acto sujeto a tributo.

En este punto resulta importante considerar, que de acuerdo a la Ley No.76 de 13 de febrero de 2019 (Código de Procedimiento Tributario), los obligados tributarios son *"las personas naturales o jurídicas, así como las entidades o corporaciones a las que la ley tributaria impone el cumplimiento de obligaciones materiales, sustantivas y/o formales"*.

El pago de un tributo, se entiende que es una obligación de carácter material, por tanto, la prerrogativa de exención tributaria, será aplicable en la medida en que por ley la obligación del pago del impuesto de timbre, corresponda a las entidades enunciadas en el numeral 26 del artículo 973 citado.

El Metro de Panamá, S.A., estaría exonerada del pago del impuesto de timbre en la medida que dicha entidad sea la obligada a cubrir dicho tributo, ya sea por disposición legal o por disposición contractual.

Que en virtud de la Ley 109 de 25 noviembre de 2013, que dicta el marco regulatorio relativo al Sistema Metro de Transporte de Personas, en su artículo 1, establece que *"Esta ley tiene por objeto regular el Sistema Metro de Transporte de Personas, así como autorizar la creación de la empresa Metro de Panamá, S.A., la cual se constituirá como una sociedad anónima con autonomía, autoridad, representatividad, capacidad técnica y administrativa suficientes a cuyo cargo estará el Sistema Metro de Transporte de Personas y la regulación de todas las actividades propias de este, en atención a los términos señalados en la presente ley".* **(lo subrayado es nuestro).**

En concordancia con lo indicado, de acuerdo al artículo 25 de la excerta legal ut supra, enuncia lo siguiente:

“Artículo 25. El Metro de Panamá, S.A., está exento del pago de todo tributo, del pago de cualquier clase o tipo de impuestos, directos e indirectos, tasas, derechos, cargos, contribuciones y/o gravámenes, con excepción de las cuotas de seguridad social, seguro educativo, riesgos profesionales y/o las que establece del Código de Trabajo en virtud de la relación laboral con sus empleados”. (lo subrayado es nuestro).

En primer lugar, tenemos que, bajo lo establecido en la normativa legal antes expuesta, el Metro de Panamá, S.A., como tal, su personería exclusivamente, se encuentra exenta del pago de todo tipo de tributo, impuestos directos e indirectos, salvo las excepciones mencionadas. Lo anterior, con la finalidad de establecer la distinción entre los beneficios fiscales con los que cuenta el Metro de Panamá, S.A., y con cuales cuentan los contratistas, subcontratistas y proveedores.

Por su parte es imperativo establecer, la distinción entre impuestos directos e indirectos, en la cual la Magistrada [REDACTED] del Tribunal Administrativo Tributario en la Resolución No. [REDACTED] en su voto razonado, manifestó lo siguiente: *“Los impuesto directos, se aplican en proporción directa sobre la capacidad económica o contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria, quien realizó el hecho generador del tributo, es decir sobre la posesión de su patrimonio o bien la generación de su renta; de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico, siempre que se trate de fuente panameña. Los impuestos indirectos, gravan el consumo de bienes y servicios, en cuyo caso el retenedor no tiene una parte de la carga o deuda tributaria, solo la obligación de reportar y remitir al Fisco, el impuesto pagado y retenido al sujeto pasivo como resultado de su consumo a favor del Tesoro Nacional”*. Bajo esta definición podríamos establecer que un tipo de impuesto indirecto, sería el de ITBMS o el impuesto de timbre, y este último, es el caso objeto de esta consulta.

La Magistrada Lorenzetti agrega que, *“al tratarse de un impuesto indirecto en nuestro país; en la mayoría de los casos, el retenedor ha de resultar ser aquel que brindó el servicio o vendió el bien sujeto a dicho impuesto, con la única excepción, de tratarse de un proveedor de bienes o servicios no domiciliados en la República de Panamá, en cuyo caso la obligación de retener ha de recaer sobre aquel que recibió el bien o servicio en Panamá, siempre que se cumpla como principio o condición ineludible, que el hecho generador se trate de operaciones gravadas prestadas dentro del territorio panameño (...)”*.

Por otra parte, los contratistas, subcontratistas y proveedores registrados por el Metro de Panamá, gozarán de beneficios fiscales, conforme al artículo 26 de la Ley 109 de 25 noviembre de 2013, el cual enuncia lo siguiente:

“Artículo 26. Los contratistas del Metro de Panamá, S.A., responsables de la ingeniería de diseño, construcción de las obras civiles, instalaciones auxiliares de la línea y estaciones, suministro e instalación del sistema integral ferroviario, suministro del material rodante y/o servicios de mantenimiento del sistema integral ferroviario, así como los subcontratistas y/o proveedores del contratista, cuando estos estén debidamente registrados por el Metro de Panamá, S.A., gozaran de los beneficios fiscales establecidos en la presente ley de acuerdo con las formalidades contenidas en esta y sus reglamentos”. (lo subrayado es nuestro).

Aunado a lo anterior, los artículos 27, 28 y 29 de la excerta legal mencionada, establecen que:

“Artículo 27. Los contratistas, subcontratistas y proveedores referidos en el artículo anterior gozaran de la exoneración total de:

- 1. Impuesto de Importación.*
- 2. Impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios.*
- 3. Impuesto selectivo al consumo de ciertos bienes y servicios (...).*

Artículo 28. El derecho a las exoneraciones establecidas en esta ley comprende, exclusivamente, maquinarias, equipos, herramientas, suministros, materiales y bienes en general que se destinen a la ejecución de las obras y prestaciones de los servicios incluidos en el artículo 26 (...)

“Artículo 29. El régimen antes mencionado alcanzará a los bienes que adquieran los contratistas, así como los subcontratistas y/o proveedores del contratista, y que estén previamente inscritos en registro que lleve a cabo la oficina tripartita creada en desarrollo de esta ley para efecto de vigilancia y fiscalización (...)”. (lo subrayado es nuestro).

De lo mencionado, podemos establecer que las exoneraciones con las que cuentan los contratistas, subcontratistas y/o proveedores del Metro de Panamá, son las establecidas en el artículo 27, antes expuesto, sin incluir el impuesto de timbre.

Por otra parte, el artículo 26 de la precitada excerta, establece bajo cuál objeto del contrato con el Metro de Panamá, debe estar relacionada a la ejecución de las obras o el servicio dado para que la misma tenga validez; es decir proyectos con las diferentes líneas del metro que incluyan *ingeniería de diseño, construcción de las obras civiles, instalaciones auxiliares de la línea y estaciones, suministro e instalación del sistema integral ferroviario, suministro del material rodante y/o servicios de mantenimiento del sistema integral ferroviario (sic)*, tal como lo establece el artículo 28 de la Ley 109 de 2013.

Finalmente, los intervinientes deben estar inscritos en el registro que lleve a cabo la oficina tripartita, para gozar de las exoneraciones fiscales antes detalladas.

En consecuencia, en el caso en concreto y objeto de consulta, consideramos que, sí se debe realizar el pago del impuesto de timbre, salvo que se trate del Metro de Panamá, S.A., y a su vez indicamos que el obligado tributario de dicho impuesto, es quien debe pagar directamente el impuesto por ser suscriptor de los documentos timbrados.

La prerrogativa que la ley le otorga al Metro de Panamá, S.A., o a cualquiera entidad que cumpla con los supuestos del numeral 26 del artículo 973 del Código Fiscal, se limita solo a los casos en que dicha entidad le corresponda satisfacer el pago.

Fundamento Legal: Decreto Ejecutivo No.170 de 27 de octubre de 1993. Ley 109 de 25 de noviembre de 2013. Decreto de Gabinete No.109 de 1970. Artículo 967 y 973 del Código Fiscal de Panamá. Decreto Ejecutivo No.539 de 30 de noviembre de 2011.

Atentamente,


PUBLIO DE GRACIA TEJADA
Director General de Ingresos.




PDGT/GIM/BIPR/mae/m