

Panamá, 21 de julio de 2003.

Ingeniero

SALVADOR A. RODRÍGUEZ G.

Rector de la Universidad Tecnológica de Panamá

E. S. D.

Señor Rector:

En cumplimiento de nuestras atribuciones constitucionales y legales, damos contestación a su nota N°. RUTP-N-1810-03 de 24 de junio de 2003, ingresada a este despacho el día 25 de junio del presente año, a través de la cual tuvo a bien consultarnos respecto a “la obligación o no de la Universidad Tecnológica de Panamá de efectuar pago de impuestos nacionales.”

Antecedentes

La Universidad Tecnológica de Panamá es una institución oficial del Estado, encargada de brindar la educación superior científica tecnológica, con autonomía para administrarse, creada mediante la Ley N°.18 de 13 de agosto de 1981 y debidamente organizada mediante la Ley N°.17 de 9 de octubre de 1984.

Lo anterior obedece al hecho de que esta institución *ha recibido solicitudes de personas que brindan diversos servicios para que la misma cubra el impuesto de transferencia de bienes muebles y servicios (I.T.B.M.S.)*, instituido mediante Ley 61 de 26 de diciembre de 2002 *“Que dicta medidas de reordenamiento y simplificación del Sistema Tributario”*.

Sin embargo, el artículo 76 de la Ley N°.17 de 9 de octubre de 1984, que les regula establece:

“La Universidad Tecnológica de Panamá estará en todo tiempo, libre de pago de impuestos, contribuciones y gravámenes nacionales. En las

actuaciones judiciales en que sea parte gozará de todos los derechos que conceden a la Nación las disposiciones legales vigentes”.

Criterio de Asesoría Jurídica

El artículo 76 de la Ley 17 de 9 de octubre de 1984, orgánica de esta institución, dice que: “La Universidad Tecnológica de Panamá, estará exenta en todo tiempo, libre de pago de impuestos, contribuciones y gravámenes de todos los derechos que conceden a la Nación las disposiciones legales vigentes; en ese sentido esta institución educativa está exonerada del pago de impuestos, gravámenes y contribuciones a nivel nacional.

Cabe señalar que a pesar de que la ley 61 de 2002, es posterior a la Ley 17 de 1984, esta última regula de forma especial a la Universidad Tecnológica de Panamá, por lo tanto, priva sobre cualquier otra normativa legal en cuanto a las obligaciones establecidas de forma general en el país.

En virtud de lo anterior, la Universidad Tecnológica de Panamá, es de opinión que está exenta del pago de todo tipo de impuestos, contribuciones y gravámenes nacionales, por lo que no está obligada a pagar los impuestos establecidos por la Ley 61 de 2002 ni ningún otro impuesto que se establezca a nivel nacional.

Dictamen de la Procuraduría de la Administración

Antes de responder su interrogante es importante precisar algunos conceptos sobre la figura del impuesto, su naturaleza y clasificación para luego elaborar el análisis normativo y brindar así, nuestro criterio legal respecto a su consulta.

El Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo III, define el impuesto como: "Contribución, gravámenes, cargo o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesionales liberales para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas.

1. Contenido. La palabra impuesto, que proviene de la voz imponer (que posee así el doble y adecuado sentido de obligatorio y de ingrato) equivale a cargo o tributo, los que no pueden establecerse más que por el soberano o con su autorización. El impuesto que como se ha dicho es la participación económica que legalmente toma la sociedad en los fines del Estado, constituye un derecho que éste último tiene junto a su recíproco deber de atender los servicios públicos y la necesidad de medios materiales para su realización.

En su aspecto jurídico, el impuesto ha sido definido por Giannini como una prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene derecho a exigir en virtud de

su potestad de imperio, originaria o delegada, en los casos, en la medida y en los modos establecidos en la Ley con el fin de lograr una entrada. Por su parte, Zanobini define el impuesto como una prestación obligatoria en dinero que tiene la única causa en la imposición hecha por el Estado u otro ente público conforme a la Ley y dentro de los límites por ésta consentidos. (Cfr. FERNÁNDEZ, Emilio. Diccionario de Derecho Público. Administrativo-Constitucional-Fiscal 1ª. ed. Edit. Astrea, Argentina, 1981, p. 388)

Los impuestos según el criterio que predomine en su clasificación pueda dividirse en varias clases. En atención a la calidad de la riqueza que constituye el impuesto, puede ser: en especie (cosas o mercaderías) y en dinero (moneda). Considerando las normas de distribución se divide en: Uniformes y Graduados (proporcional o progresivos), desde el punto de vista de su estabilidad, en ordinarios (los que forman parte integrante del sistema financiero, cuyo establecimiento es relativamente constante en todo ejercicio) y en extraordinarios (los que son percibidos para necesidades excepcionales).

2. Naturaleza: Atendiendo a la naturaleza del objeto, pueden ser impuestos directos e indirectos. El primero grava las manifestaciones inmediatas de la capacidad contributiva (persona, renta, patrimonio); indirecto, el que grava la riqueza en sus manifestaciones mediatas (transferencias, consumos). Los impuestos indirectos se subdividen en dos grandes ramas, los impuestos sobre los actos jurídicos y transmisores de bienes inmuebles (derechos de registro, derechos sobre contratos, derechos de inscripción, etc.); y los impuesto sobre consumo, que comprenden los derechos de aduanas(importación); impuestos internos. Los impuestos aduaneros recaen sobre artículos de producción extranjera, que se introducen en el país para ser usados o consumidos, o que salen del país para que se consuman o usen en el extranjero. (Op. Cit p.416)

3. Rango Constitucional del Impuesto:

Lo atinente a cargas fiscales o tributarias tiene rango constitucional, y la propia Carta Fundamental vigente y las que han antecedido, ubican dicha materia dentro del concepto o figura de la reserva legal, lo que significa que únicamente por virtud de una norma legal con jerarquía de "Ley formal" o con valor similar a ésta, es posible crear, suprimir, modificar, alterar o en última instancia exonerar el pago de un tributo nacional, ya que cuando nos referimos a los tributos municipales, el Constituyente prevé que la Cámara Edilicia, disponga lo conveniente, incluso, exonere, a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, siguiendo los parámetros establecidos en la propia Constitución y, por supuesto, en la Ley respectiva.

Es necesario reproducir las normas constitucionales pertinentes que tratan la materia tributaria en nuestro ordenamiento jurídico. Veamos:

“Artículo 48: Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las Leyes”.

Este es el crucial principio de legalidad que ampara a los administrados de exacciones o expoliaciones del poder público, que ve limitado su actuar en materia impositiva, a lo que dispone la Constitución y desarrolle la Ley dentro de dicho marco jurídico. Esta reserva legal, en cuanto a la creación y cobranza según lo que establezca la Ley, es el fundamento que permite afirmar que no puede existir tributo (impuestos, tasas, tarifas y contribuciones especiales) sin origen en la Ley, y de igual manera, exenciones o exoneraciones de tales cargas no hechos por aquélla o un instrumento de idéntico valor, que concretamente defina los impuestos objeto exacción.

Continuando con la transcripción de las normas constitucionales, el artículo 242 dispone lo siguiente:

“**Artículo 242:** Son municipales los impuestos que no tengan incidencia fuera del Distrito, pero la Ley podrá establecer excepciones para que determinados impuestos sean municipales a pesar de tener esa incidencia. Partiendo de esa base, la Ley establecerá con la debida separación las rentas y gastos nacionales y los municipales”. (Subrayado y destacado nuestro).

Importa esta norma constitucional el hecho de hacer y consagrar la separación entre rentas y gastos nacionales y los municipales. Esta clasificación permite argüir que el ITBM, está clasificado como un impuesto indirecto de **carácter nacional**, por lo que debe ser recaudado e ingresar a las arcas del erario nacional (Cfr. Artículos 683, parágrafo 1, y 1057v, del Código Fiscal modificado por Ley 61 de 26 de diciembre de 2002.)

La Ley 61 de 26 de diciembre de 2002, introdujo diversas modificaciones al Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles (I.T.B.M.) principalmente lo que hizo fue ampliar su base imponible al sector de los servicios, y en virtud de la cual su nueva denominación legal es Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y Prestación de Servicios (I.T.B.M.S.), mismas que fueron objeto de reglamentación a través de los Decretos Ejecutivos N°.18 y 20 ambos de 20 de marzo de 2003 y el Decreto Ejecutivo N°.59 de 23 de junio de 2003 “por medio del cual modifica algunas disposiciones de los Decretos antes mencionados”.

Las modificaciones que plantea la ley 61 de 2002, al Código Fiscal, específicamente en el artículo 1057 v, que consagra y establece el régimen legal del impuesto que

grava la transferencia de bienes muebles, la extiende a los servicios, la cual no contiene asidero jurídico dentro de sus diversos supuestos para la exención del impuesto, en materia similar a la consultada. (Cfr. párrafo 7 y 8 de dicho artículo). Veamos la norma comentada y los casos específicos de exoneración.

Artículo 12: Se modifica el primer párrafo y los párrafos 1,2,3,4,5,7, 8, 11, 12, 13, 15 y 16, así como el tercer y sexto párrafo del párrafo 9, y se le adiciona el párrafo 9-A al artículo 1057-V del Código Fiscal, así:

“Artículo 1057-V : Se establece un Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la prestación de Servicios (ITBMS) que se realicen en la República de Panamá.

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

- a) La transferencia de bienes corporales muebles realizadas 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.
- 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.*

Quedan comprendidas en el concepto de prestación de servicios profesionales 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 arrendatario 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 semiautónomos, entidades descentralizadas y municipales.

- c) La importación de bienes corporales muebles o de mercaderías ya sea que 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.

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.

- 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.

PARÁGRAFO 3. Los hechos gravados señalados en el artículo 1057-V y en el parágrafo 1 de éste, son afectados con este impuesto cuando éstos se realicen en territorio panameño, independientemente del lugar en que se hay celebrado el contrato y del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes hayan intervenido en las operaciones, salvo lo dispuesto en los parágrafos 7 y 8.

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 caso, no serán considerados contribuyentes del impuesto los pequeños productores, comerciantes o prestadores de servicios, que durante el año anterior hayan tenido un ingreso bruto promedio mensual no superior a los tres mil balboas (3,000.00) y sus ingresos brutos anuales no hayan sido superiores a treinta y seis mil balboas (36,000.00).

- b. El importador por cuenta propia o ajena.

Se designan agentes de retención o percepción a las personas naturales y a las entidades que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales deben retener o percibir el importe del tributo correspondiente.

La reglamentación precisará la forma y condiciones de la retención o percepción, así como el momento a partir del cual los agentes designados deberán actuar como tales.

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado ante la Dirección General de Ingresos por el importe respectivo; si no lo efectúa, responderá solidariamente con el contribuyente, salvo causa de fuerza mayor debidamente justificada.

PARÁGRAFO 5. La base imponible es:

a. En las transferencias de bienes: la constituye el precio. Dicho precio se integrará con todos los importes cargados al comprador o prestatario, como las prestaciones accesorias que realice el contribuyente y que beneficie al adquirente, tales como transporte, flete, envases, interés por financiamiento, ya sea que se facturen en forma conjunta o separada. **En el caso de las prestaciones de servicio, se entenderá por precio el monto de los honorarios pactados.**

...”

PARÁGRAFO 7. No causarán este impuesto:

...

a. La expropiación, ventas y prestación de servicios que haga el Estado, salvo las que efectúen las empresas industriales y comerciales de éste.

PARÁGRAFO TRANSITORIO: No causarán este impuesto los contratos de obra o servicios públicos o privados, licitados o en ejecución a la entrada en vigencia de esta disposición, siempre que dichos contratos tengan fecha cierta. Esta disposición se aplicará igualmente a los subcontratos de obras o servicios que surjan en virtud de los contratos a que se refiere el párrafo anterior.

Este párrafo se aplicará por el término de cinco años.

PARÁGRAFO 8. Están exentos de este impuesto:

...

b. prestación de los siguientes servicios:

1..

3. Relacionados con la educación, cuando sean prestados por personas jurídicas o personas naturales habilitadas por el Ministerio de Educación.

4. Préstamos al Estado, así como los préstamos y depósitos realizados en las instituciones comprendidas en el literal e) del párrafo 7.

Como podemos observar, el Código Fiscal, crea el Impuesto de Transferencia o Transmisiones de Bienes Corporales Muebles, sin embargo, éste es modificado por la Ley 61 de 2002, para extenderlo a los servicios que se realicen en la República de Panamá, por cualquier acto, ya sea donación, permuta o contrato que tenga como fin la transmisión de bienes corporales muebles y servicios.

El Decreto Ejecutivo N°. 59 de 23 de junio de 2002, artículo 8, “exenciones”, plantea una excepción y dice: Salvo lo dispuesto en los parágrafos 7 y 8 del artículo 1057-V del Código Fiscal, **todos los contratos de servicios**, incluidos los de arrendamientos de bienes inmuebles con exclusión de los residenciales, celebrados con anterioridad al 1 de abril de 2003, así como sus prórrogas; **están gravados con el impuesto desde esa fecha, siempre que los prestadores de los mismos sean contribuyentes del ITBMS.**

El artículo 10 del citado Decreto Ejecutivo N°.59 de 2002, que modifica el Decreto Ejecutivo N°. 20 de 20 de marzo de 2003, establece una figura interesante y son los agentes de retención. Veamos:

“Artículo 19. AGENTES DE RETENCIÓN. Deban practicar la retención del Impuesto:

a) Los organismos del Estado, las entidades descentralizadas, las empresas públicas, los municipios y demás entidades del sector público así como todas aquellas entidades que realicen pagos o administren dineros del Estado, por las adquisiciones de bienes o servicios gravados. La **retención** se efectuará siempre que el **monto total de la contratación sea superior a veinte mil balboas (B/20.000.00)**, y que el proveedor de bienes corporales muebles o prestador de servicios sea contribuyente del ITBMS.

Conforme a lo expuesto, las entidades del Estado que realicen pagos por las adquisiciones de servicios de bienes o servicios gravados, serán agentes retenedores del impuesto. Lo interesante de esta figura, es que la retención se hará por el monto total de la contratación la cual debe ser superior a los veinte mil balboas y el proveedor o prestador del servicio debe ser contribuyente del ITBMS.

Por otro lado, los agentes de retención a que se refiere la norma, están obligados a entregar lo retenido a la Dirección General de Ingresos, dentro de los diez (10) días siguientes a fecha de retención. La DGI establecerá la documentación, registros, plazos de pago y demás formalidades que deberán seguir los agentes de retención. El importe retenido así determinado constituirá un crédito fiscal para el caso que el agente de retención sea contribuyente. Dicho crédito deberá incluir en

la liquidación del mes en el cual se practique la retención, de conformidad con las reglas previstas en el artículo 25 de este Decreto.

Vale destacar, que la DGI en coordinación con otras entidades u organismos tales como la Dirección Nacional del SIAFPA y/o la Contraloría General de la República o de otra naturaleza jurídica, ya sea mediante mutuo acuerdo o mediante resolución fundamentada, establecer los procedimientos o mecanismos que permitan la coordinación, facilidades, e intermediación en la recaudación, pago, control y fiscalización del impuesto causado o retenido.

No hay duda que en el fondo existe una confusión de derechos porque organismos de naturaleza estatal o pública (como es el caso de la Universidad de la Tecnológica que brinda educación científica) son los que adquieren bienes muebles o servicios, respecto de los cuales han de sufragar el tributo establecido legalmente (sujeto obligado); pero, al mismo tiempo, como parte del Estado, asumen la calidad de acreedor.

La verdad es que el tema encierra un contrasentido, aunque las normas del Código Fiscal y las leyes tributarias son expresamente claras, ya que el impuesto tratado tiene por objeto gravar toda transferencia de bienes muebles y servicios, salvo las excepciones contempladas. Sin perjuicio de la opinión que sobre la temática abriga este despacho, es recomendable incoar la presente consulta a la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, de conformidad con el artículo 28 de la Ley 61 de 2002, por ser el ente especializado de acuerdo con la Ley para emitir dictámenes en materia tributaria,

Con la pretensión de haberle orientado en el tema consultado, nos suscribimos con muestras de respeto y consideración.

Atentamente,

Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración.

AMdeF/20/hf.