

9 de mayo de 1996.

Licenciado

GUSTAVO A. PEREZ A.

Contralor General de la República, a.i.

E. S. D.

Señor Contralor:

Nos place por este medio dar respuesta a su atenta Nota No. 1021-Leg., fechada 27 de marzo del año en curso, y recibida en esta Procuraduría de la Administración el 8 de abril del presente, a través de la cual nos eleva consulta con fundamento en el artículo 217 de la Constitución Política.

En su misiva, nos expresa su inquietud en relación a la emisión de facturas y adhesión a las mismas de timbres fiscales, en virtud de un contrato entre el Estado y un particular.

Antes de proceder al análisis de su interesante consulta, debemos tener en cuenta para una mayor comprensión del tema en estudio, lo aludido por el jurista Guillermo Cabanellas, quien sobre el término factura en su Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual al respecto dice:

"FACTURA: En significado amplio, hecho, hechura, acción, ejecución. En Derecho Mercantil, relación de mercaderías que constituyen el objeto de una remesa, venta u otra operación comercial. Cuenta detallada, según número, peso, medida, clase o calidad y precio, de los artículos o productos de una operación mercantil. Cuenta o importe de las mercaderías compradas y remitidas a los clientes o corresponsales.

1. Concepto Teórico. Para Bollaffio y colaboradores, por factura se entiende la nota o detalle de las mercaderías vendidas que el vendedor remite al comprador, con la precisa y detallada indicación de su especie, calidad, cantidad y precio; y con todas aquellas otras que puedan servir o ser necesarias tanto para individualizar las mercaderías mismas como para determinar el contenido y las modalidades de ejecución de un contrato.

2. Indole Jurídica. Aunque algunos mercantilistas, exagerando sin duda la eficacia jurídica de este documento, lo quieren caracterizar como tradición simbólica, y hasta como título representativo de las mercaderías, no acontece así con la factura común; si bien es otra la situación con respecto a la factura conformada.

La factura no constituye en sí un recibo ni una intimación de pago; aunque sí, integra la constancia de una deuda pendiente. Pese a ciertas declaraciones impresas de algunos comerciantes, recibido el importe de las mercancías facturadas, o pagadas en alguna forma, cabe extender válido recibo en la factura, cualquiera sea la salvedad que al pie conste, si la fórmula firmada es expresiva". (CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo IV, F-1)

Así, sobre el mismo concepto el Código Fiscal de Panamá conceptúa:

"Se entiende por FACTURA DE VENTA el documento que se expide para hacer constar una venta, y en el que aparece la fecha de la operación, las condiciones convenidas, la cantidad, descripción, precio o importe total de lo vendido, el nombre o nombre del vendedor, el nombre del comprador con su firma, sello o cualquier signo de conformidad que constituyen la formalización del contrato de compra-venta.

Si al documento le faltare cualesquiera de las condiciones y requisitos aquí expresados deberá timbrarse, siempre que el mismo se haya contabilizado como venta en los libros del contribuyente. Sin embargo, no será gravable el documento que reúna cualquiera de los requisitos de una factura de venta, cuando el mismo o sus copias no estén destinados en ningún caso para ser entregados al comprador e indiquen expresamente que son comprobantes para control y contabilización interna del contribuyente". (FABREGA F., Ramón E. Código Fiscal de Panamá, Con notas, concordancias, Decretos-Leves y Decretos de Gabinete que lo reforman o adicionan, pág. 366).

Luego de estos conceptos, me permito absolver sus interesantes

interrogantes en la siguiente forma:

**PRIMERA INTERROCANTE.**

"¿Si un contratista vende mercancía o presta servicios al Estado, en virtud de un contrato u orden de compra, está o no obligado legalmente a emitir una factura y en ese sentido está o no obligada legalmente la administración pública a exigirle a ese contratista o proveedor dicha factura para sustentar ese gasto público?"

No existe disposición legal alguna que obligue a un contratista a emitir una factura en los casos en que el mismo sea cual fuere su cualidad, celebre contrato con el Estado o una institución gubernamental, basta con que conste por escrito y se le hayan adherido los timbres fiscales respectivos para su plena validez y vigencia legal. (Véase el artículo 967, numeral 2, literal b) del Código Fiscal).

No obstante lo expresado, este Despacho estima que aunque no sea obligatorio para el contratista o proveedor emitir la factura, en los casos como el que nos ocupa, el Estado debería exigir de este la expedición de la misma, para que de esta forma conste la venta o la prestación del servicio y el respectivo pago, por el contratista o proveedor al Estado de conformidad con el contrato celebrado entre las partes.

Somos de este criterio, ya que a pesar de que una de las partes contratantes es el Estado o una entidad gubernamental, la otra es un particular que practica el comercio y tiene una serie de obligaciones que cumplir, al tenor de lo señalado en el Código de Comercio, que por analogía la Administración Pública podría utilizar para exigirle la emisión de facturas en base al artículo 776 de dicho texto legal que expresa literalmente lo siguiente:

"ARTICULO 776: El comprador tendrá derecho a exigir del vendedor la formación y entrega de una factura de las mercaderías vendidas, y el recibo al pie de ella del precio total o de la parte que hubiere entregado.

No reclamándose contra el contenido de la factura, dentro de los ocho días siguientes a la entrega de ella, se tendrá por irrevocablemente aceptada".

Cabe advertir, que para exigir la mencionada factura, se tendría que producir una reforma a lo señalado en el Código Fiscal.

## SEGUNDA INTERROGANTE.

"¿En caso de que tenga que emitirse la factura a la que nos referimos en el punto anterior, es o no necesario que se le adhieran timbres fiscales?"

En adición a lo expuesto en el punto anterior, queda claro pues, que no es obligatorio para el contratista o proveedor emitir factura debido a que la expedición de la misma no está consagrada como obligación para este, en nuestro derecho positivo. Como ya se expresó en párrafos precedentes.

A dichas facturas, no es necesario adherirle timbres fiscales, debido a que ello implica una doble tributación ya que es al contrato que se celebra entre las partes al que se le adhiere los timbres fiscales.

## TERCERA INTERROGANTE.

"¿Es o no obligatorio, desde el punto de vista legal adherirle timbres fiscales a las órdenes de compra que expidan las instituciones públicas, así como se hace con los contratos?"

Sobre esta interrogante, compartimos el criterio jurídico externado por la Dirección de Asesoría Legal de la Contratoría General de la República, en el sentido de que si es obligatorio adherirle timbres fiscales a las órdenes de compra debido a que éstas son contratos y a todo contrato se le deben adherir los timbres fiscales correspondientes, tal como ya expresamos en la respuesta de la interrogante anterior.

Sobre el particular, el artículo 967, numeral 2 del Código Fiscal dispone lo siguiente:

"ARTICULO 967: Llevarán estampillas por valor de diez centésimos de balboa (B/.0.10).

2- Todo documento en que conste un acto, contrato u obligación por suma mayor de diez balboas (B/.10.00), 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 (B/.100.00) o fracción de ciento del valor expresado en el documento.

El timbre denominado de Paz y Seguridad Social a que se refieren los Parágrafos 1, 2 y 3 del artículo anterior, debe usarse, de conformidad con los mismos, en los actos, documentos y objetos que allí se especifican, y en adición a las otras estampillas y boletos-timbres establecidos en los Capítulos III y IV de este Título.

#### CUARTA INTERROGANTE.

"¿Las cuentas contra el Tesoro Nacional o contra el Tesoro de las entidades autónomas y empresas públicas, que presenten sus proveedores a través del respectivo formulario de presentación de cuentas, debe o no adherírsele también timbres fiscales de acuerdo al valor de la cuenta?"

En cuanto a su pregunta debemos tener en cuenta nuevamente el ya citado artículo 967, literal d, del Código Fiscal, el cual estipula:

"Artículo 967. - Llevarán estampillas por valor de diez centésimos de balboa (R/ 0.10)

d. Cualquier otro documento en que conste un acto mediante el cual se cree, extinga, modifique o transfiera una obligación o derecho, siempre que a dicho documento no deba adherírsele estampillas bajo otra disposición específica del mismo capítulo"

De la disposición legal transcrita se desprende que las cuentas contra el Tesoro Nacional o las entidades gubernamentales que accedan a contratos celebrados con el Estado deben detentar los respectivos timbres fiscales aunque se le hayan adjuntado inicialmente o con anterioridad timbres fiscales al contrato suscrito entre las partes.

#### QUINTA INTERROGANTE.

"¿Si el proveedor o contratista le adhiere timbres al Contrato o a la orden de compra,

está legalmente obligado también a adherirle timbres fiscales a las cuentas y a las facturas que se generen en virtud de dicha orden de compra o contrato?"

Sobre este tema en específico, podemos comentar que no se debe adherir timbres fiscales a las facturas si el Contrato pactado u Orden de Compra acordada ya tiene impresos los respectivos timbres fiscales.

En este orden de ideas citamos el artículo 48 de la Constitución Política, que sobre legalidad tributaria expresa literalmente:

"ARTICULO 48: Nadie está obligado a pagar contribución ni impuestos, que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las Leyes".

En cumplimiento del precepto constitucional reproducido, que en el evento que se proceda al adherirle timbres fiscales a las facturas, contratos u ordenes de compra que ya tienen los respectivos timbres, ello significaría una doble tributación que sería contradictoria y violatoria a la norma transcrita.

SEXTA INTERROGANTE.

"En el supuesto de que tengan que adherirse los timbres fiscales a las facturaciones:

- a. Deben o no exigirse dichos timbres a las facturaciones que contemplan el I.T.B.M.?
- b. Deben o no exigirse los timbres en el caso de facturaciones que indiquen que los mismos han sido adheridos a las copias que reposan en los archivos de la empresa que los expidió?"

Las respuestas a los puntos a y b de su sexta interrogante ya han sido contestadas en la interpelación anterior.

SEPTIMA INTERROGANTE.

"En relación al Paz y Salvo Nacional, legalmente es o no obligatorio que la Contraloría General en ejercicio del Control Previo sobre los gastos públicos, verifique los Paz y Salvo de los proveedores y demás contratistas del Estado antes de refrendar los cheques mediante los cuales se disponen los

7

respectivos pagos?"

En relación a su última interrogante precisamos que el certificado de Paz y Salvo Nacional, solo es requerido al momento en que se efectúa el pago, así lo dispone el artículo 117 de la Ley No. 56 de 27 de diciembre de 1995, que modifica el artículo 109 del Código Fiscal.

Con la esperanza de haber absuelto debidamente su interesante consulta, me suscribo de Usted con la seguridad de nuestro aprecio y consideración.

Atentamente,

LICDA. ALMA MONTENEGRO DE FLETCHER.  
Procuradora de la Administración.

9/AMdeF/cav