

Panamá, 11 de noviembre de 1997.

Licenciado  
Jorge Obediente  
Director General de Ingresos del  
Ministerio de Hacienda y Tesoro  
E. S. D.

Estimado Señor Director:

En atención a su Nota-Consulta No.201-1074, de 3 de septiembre de 1997, recibida en nuestro Despacho el día 4 de septiembre de 1997, tenemos a bien dar respuesta a la misma, dentro de nuestra competencia funcional conforme lo dispuesto en los artículos 217 numeral 5, de la Constitución Política Nacional y 346 numeral 6, del Código Judicial.

Para efectos de una mejor exposición de la Consulta que absolvemos y en aras de su atinada comprensión, procederemos en primera instancia a hacer unos breves comentarios sobre aspectos tributarios y, posteriormente, externaremos el criterio de este Despacho sobre el punto consultado.

I. BREVES CONSIDERACIONES DOCTRINALES EN TORNO A LA LEGALIDAD TRIBUTARIA.

En materia tributaria es importante considerar el principio casi universal de que "no hay obligación tributaria sin ley que la establezca", recogido en nuestra Carta Magna, en el artículo 48 que dispone:

"Artículo 48: Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto, que no estuviera legalmente establecido y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes."

Es decir, conforme la excerta constitucional que se transcribe ut-supra, no sólo basta que la imposición tributaria, esté legalmente establecida, sino que su cobranza se haga según lo establezcan las leyes al efecto.

Se hace importante destacar que la doctrina al ocuparse de este tema, señala:

"5. LEGALIDAD. --Según reiteradamente hemos señalado, este principio significa que no puede haber tributo sin ley previa, que lo establezca ("nūllum tributum sine lege")

.....  
.....

El principio de legalidad significa que los Tributos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.

El principio de legalidad --dice García Belsunce-- constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la constitución para la sanción de las leyes, y que contiene una norma jurídica.

Este principio halla su función en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los Tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, en favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares.

.....  
.....

En un meduloso fallo, la Suprema Corte de Méjico, expresa con acierto que examinando atentamente este principio se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria esté establecida en una ley no significá tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar del Poder Legislativo, sino también, y

fundamentalmente, que los caracteres esenciales del tributo y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados expresamente en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de la autoridad, sino que el sujeto pasivo pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir, y a la autoridad no le queda otra cosa, sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad de las cargas tributarias y los tributos sin claro apoyo legal, deben ser considerados absolutamente proscritos (Fallo citado por Flores Zavalla, ob. cit. pág. 193, y por De la Garza, ob. cit. p.303).

(VILLEGAS, HÉCTOR B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Edit, DePalma, Buenos Aires, 1992. págs. 190 y 191)

Queda claro entonces, hasta esta parte de nuestra exposición, que la Constitución, como hemos visto, consagra el principio de legalidad tributaria, por ende de la aplicación de tal principio, se derivan a nuestro juicio, dos axiomas entrelazados entre sí:

a.- El gravamen tributario debe existir por ministerio de la ley.

b.- La existencia legal del gravamen tributario implica no sólo la génesis del mismo, sino también su marco de aplicación e interpretación, de suerte que, cualquier cargo tributario que escape del estricto marco de legalidad fiscal deviene en un acto arbitrario de la Administración Pública.

En otras palabras no puede el Estado, ir más allá en cuanto a cobro de gravámenes, que lo que le permite la ley, lo contrario equivaldría a violar la Constitución y crear un caos en la importantísima función tributaria del Estado y de los deberes de los ciudadanos en torno a la misma.

## II.- DETERMINACIÓN DEL TEMA SOMETIDO A CONSULTA:

Tal cual lo expresa el señor Director General de Ingresos, su Consulta procura conocer nuestra opinión en

torno a la aplicación del numeral 2° del artículo 967 a las facturas que amparan actividades de exportación, así se desprende del texto de la Consulta que a continuación se transcribe:

"... al cobro de Impuesto de timbre, establecido en el artículo 967 del Código Fiscal, el cual pasamos a transcribir a continuación:

Artículo 967.....  
.....  
2°.....  
.....

La Dirección General de Ingresos está llevando a cabo acciones encaminadas a determinar que las facturas que ampara actividades de exportación estén debidamente timbradas según lo exige el ya mencionado artículo 967.

.....  
.....  
como consecuencia de todo lo anterior, somos de las opinión de que las facturas expedidas por contribuyentes que realizan actividades de exportación, deben ser timbradas en atención a lo establecido en el 967 del Código Fiscal."

(El subrayado y las negritas son nuestras)

Cabe anotar que en cumplimiento de lo normado en el Código Fiscal, el Departamento de Asesoría Jurídica de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro, adjuntó su respectiva opinión, por lo cual pasamos a exponer el criterio de esta Procuraduría.

III.- CRITERIO DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN:

En primer lugar, estima este Despacho que ante todo no podemos perder de vista, lo que de manera reiterada ha expresado la Corte Suprema de Justicia en materia de interpretación de la ley que:

"La ley por lo general, está constituida por un conjunto armónico de normas estrechamente relacionadas entre sí, que se complementan y relacionan de modo recíproco.

Cualquiera de los ordenamientos en ella contenidos regula una materia determinada; pero todos aparecen generalmente vinculados en forma tal con el resto del estatuto, que en la mayoría de los casos sólo es posible obtener el verdadero sentido de un precepto a través del análisis integral de todo el conjunto normativo. Por ello el estudio individualizado de cada disposición no es el mejor medio para penetrar en el verdadero alcance de la norma.

(CASO: Demanda de Plena Jurisdicción interpuesta por el Licenciado Emetério Miller, en representación de la Señora Mally Chernostrosby de Gateño. Sentencia de 16 de junio de 1982. Publicado en el Registro Judicial de junio de 1982.)

Teniendo como premisa fundamental el criterio de la Corte Suprema que se deja transcrito, debemos señalar que para la aplicación del numeral 2° del artículo 967 del Código Fiscal, es necesario tomar en consideración otras normas que también regulan la actividad comercial y la obligación de emitir facturas. Sobre el particular, es conveniente la transcripción de las siguientes:

"Artículo 1: El artículo 11 de la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976, modificado por la Ley No.9 de 14 de marzo de 1980, quedará así:

Artículo: Obligación de Documentar.

A) Es obligación la facturación de toda operación relativa a transferencias, venta de bienes y prestación de servicios realizados por personas naturales o jurídicas que requieran de licencia comercial o industrial para operar."

(El subrayado y las negritas son nuestras)

"Decreto de Gabinete N°.90 de 25 de marzo de 1971 'Por el cual se reglamenta el ejercicio del Comercio y la exportación de las Industrias'. Establece en su Artículo 1, lo siguiente:

Artículo 1: Para ejercer el Comercio o explotar cualquier Industria, se requiere poseer la Licencia correspondiente, según la actividad a que se dedicará el solicitante, la cual será concedida por el Órgano Ejecutivo por intermedio del Ministerio de Comercio e Industrias.

El Director del Departamento de Comercio del Ministerio de Comercio e Industrias expedirá el Documento en que conste la Licencia concedida por el Órgano Ejecutivo.

No necesitarán Licencia las Personas Naturales o Jurídicas que se dediquen exclusivamente:

- a. a la agricultura, ganadería (cría, ceba o esquilmo de ganado), a la apicultura o avicultura;
- b. a la elaboración y venta de productos de artesanía nacional, siempre y cuando no se utilice el trabajo asalariado de terceros."

"Artículo 2 (Ley No.25 de 1994): No requerirán licencia las personas naturales o jurídicas que se dediquen exclusivamente a:

1. Las actividades del agro, tales como agricultura, ganadería, apicultura, avicultura, acuicultura o agroforestería.
2. La elaboración y venta de artesanías y otras industrias manuales nacionales o caseras siempre de terceros, hasta cinco (5) trabajadores.
3. El ejercicio de actividades sin fines de lucro u otros que por disposición de leyes especiales no requieran licencias.
- 4.- La realización de actividades comerciales o industriales con un capital invertido que no exceda los diez mil balboas (B/.10.00.00). Las personas naturales o jurídicas que se encuentren dentro de esta categoría deberán registrarse previamente en la Dirección General de Comercio Interior, o la Dirección Provincial respectiva de Comercio e Industrias, o en cualquier

otra oficina que para estos efectos designe el Órgano Ejecutivo. Este registro hará las veces de una licencia comercial o industrial según corresponda, y su titular estará sujeto al pago de un derecho único de diez balboas (B/.10.00). El Órgano Ejecutivo por conducto del Ministerio de Comercio e Industrias, podrá reglamentar este registro, y queda facultado para variar el monto mínimo de capital invertido para el cual no se requerirá licencia."

Artículo 967 (Código Fiscal): Llevarán estampillas por valor de diez centésimos de balboas (B/.0.10):

1.....  
.....  
.....

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.

.....  
.....  
.....  
.....

b) Toda factura de venta de bienes o servicios al contado o al crédito, al por mayor o por menor. La factura de venta al por mayor, al contado o al crédito, llevará también el timbre del soldado de la Independencia que se refiere el parágrafo 1° del artículo 966 de este Código.

.....  
.....  
.....

c) Todos los contratos u obligaciones no exentos por leyes especiales o comprendidos en otras disposiciones específicas del mismo capítulo del Código Fiscal;

.....  
.....  
....."

De las normas que se dejan transcritas, se pueden extraer por vía de inferencia las siguientes conclusiones que dan respuesta a la Consulta dirigida a nuestro Despacho.

1.- Serán susceptibles del impuesto de timbre, aquellas facturaciones por actividades de exportación, siempre y cuando las personas naturales o jurídicas estén obligadas por ley a facturar, es decir, a cumplir con la obligación de documentar.

2.- Tienen la obligación de documentar, es decir de expedir facturas conforme las formalidades de ley, aquellas personas jurídicas o naturales que para ejercer el comercio o explotar cualquier industria deban contar con una Licencia Comercial o Industrial que ampare el ejercicio de la actividad comercial que ejercen, no así aquellas personas naturales o jurídicas que se hallan exentas por ley, del requisito de la licencia comercial.

3.- La obligación de facturar es precisamente una consecuencia de la necesidad de tener una licencia comercial o industrial, por consiguiente si no precisa por ley, la obligatoriedad de facturar, mal podría subsistir la obligación de adherir estampillas a facturas totalmente inexistentes.

4.- No se puede pretender gravar una actividad ya gravada específicamente por ley, con otro tributo adicional, producto únicamente de la interpretación extensiva, de los funcionarios de Hacienda, o bien gravar una actividad exenta por ley de todo tributo o de algún tributo, pues sobre todo en el primero de los ejemplos, ello conllevaría caer en lo que se denomina la "doble imposición tributaria", que no es otra casa que:

"La doble imposición puede ser económica o jurídica. Existe doble (o múltiple) imposición económica cuando a cargo del mismo sujeto pasivo se establecen varios impuestos sobre un mismo hecho imponible.

.....  
.....

Existe doble imposición jurídica cuando a cargo del mismo sujeto pasivo se



determina dos (o más) veces el mismo impuesto."

(RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. Derecho Tributario. Edit. Temis, Bogotá, 1985, pág.86).

Esta situación conllevaría un acto arbitrario de la Administración Tributaria en perjuicio del contribuyente.

A fin de dar mayor concreción a nuestro planteamiento, tenemos de conformidad con las normas invocadas, el ejemplo de que se exija el día de mañana a los productores de banano, expedir facturas y en consecuencia de ello, adherir timbres a las mismas. En primer lugar es indiscutible que la actividad de producción de banano, es una actividad eminentemente agrícola, con total independencia de que la producción de banano se venda al mercado interno o nacional o a nivel internacional; el meollo del asunto está, en que nos encontramos frente a una actividad netamente agrícola, que no precisa de licencia comercial para su ejercicio, y que por tanto no lleva aparejada la obligación de facturar, pues la ley vigente (artículo 11 de la Ley 76 de 1976, modificado por la Ley 9 de 14 de marzo de 1980), lo exime de la obligación de facturar, en consecuencia si no hay facturas, no puede haber obligación de adherir timbres. De ahí que si se exigiese, por ejemplo, a los productores de banano, el pago del impuesto de timbre, se estaría incurriendo a nuestro criterio en un acto arbitrario, tal como hemos apuntado anteriormente.

El ejemplo expuesto, es válido para explicar también una consecuencia lógica de la legalidad tributaria, que es precisamente la "equidad tributaria", pues, cuando el legislador procura una excepción legal para una actividad lo hace precisamente buscando una equidad entre la actividad de producción y los costos que tiene la misma; en el caso de los productores de banano, ésta es una actividad agrícola que genera grandes divisas al Estado; por consiguiente liberar de la obligación de una licencia y por ende de la obligación de facturar y adherir timbres a las facturas, procura de manera indirecta compensar, todos los esfuerzos que llevan adelante los productores por mutuo propio para mantener vigente este rubro de producción y exportación, tan importante para la económica nacional. Así pues, la preocupación estatal no podría apreciarse si se grava la actividad de manera tal que haga insufrible todo el proceso de producción y comercialización de la fruta.

En el ejemplo citado es importante recordar que:

"El cómo y el por qué el Estado alcanza a uno y excluye a otros, no significa pretender justificar el poder de la imposición, sino determinar los modos como se lleva a efecto, sentar los principios que gobiernan la obligación o más concretamente establecer la causa jurídica de los tributos.  
 .....  
 .....

En la obligación impositiva --agrega -- el criterio justificativo, la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria, es la capacidad contributiva. Es en efecto, es la única razón que explica la existencia como presupuestos de obligaciones tributarias de hechos aparentemente diferentes, pero todos con la común naturaleza económica; es la única razón que explica la graduación del impuesto según la magnitud económica del presupuesto de hecho; es el único concepto que representa un puente entre la ley y al hecho imponible. Por eso nos parece que se puede identificar el concepto de capacidad contributiva con la causa jurídica del impuesto."

BRINGAS, Leonidas P. EN: Enciclopedia Jurídica Omeba, Y, II, Edic. DRISKILL, LTDA: Buenos Aires, 1985. Pág.902).

#### IV. CONCLUSIONES:

Sintetizando todo lo expuesto y respetando la opinión vertida por la Asesoría Legal de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro, a nuestro juicio, sólo habrá lugar al impuesto de timbre en la facturas que amparen actividad de exportación, cuando las personas jurídicas que se dediquen a tales actividades tengan por ley la obligación de tener una licencia comercial o industrial para amparar su actividad y por ende tengan la obligación legal de facturar; amén de que siempre deberá considerarse si esa actividad de exportación no se halla previamente gravada por leyes específicas, caso en el cual tampoco será procedente el timbre en las aludidas facturaciones.

Finalizamos nuestra exposición señalando que la Administración Tributaria debe velar por el manejo y recaudación adecuado de los tributos, pues ellos garantizan también el desarrollo socio-económico de la Nación.

Elogiamos la iniciativa que adelanta la Dirección General de Ingresos al recaudar los impuestos a los contribuyentes morosos y defraudadores del fisco; ya que ello contribuye al fortalecimiento de las arcas estatales; a la vez que le exhortamos, para que se realice una revisión integral de aquellos otros contribuyentes que se encuentran en situaciones especiales; tales como: (Contratos-Ley), incentivos fiscales, exoneración, etc., a fin de evitar cobros indebidos, y con ello atraer la inversión extranjera a nuestro suelo patrio, y propiciar así, una actividad económica fluctuante, más flexible, a tono con las economías de otros países; generando con ello más divisas, tan necesarias en un Panamá que lucha por dar a sus ciudadanos un mejor presente y un alagüeño futuro.

Del Señor Director General de Ingresos, con todo respeto,

Atentamente,

Licda. Alma Montenegro de Fletcher  
Procuradora de la Administración

AMdeF/20/cch.