

Materia: Timbres Fiscales
Cuentas contra el Tesoro

Licenciada
Elida Díaz
Directora Ejecutiva
del Instituto de Acueductos y
Alcantarillados Nacionales.
E. S. D.

Señora Directora Ejecutiva:

En atención a su Nota-Consulta N°. 058-D.E., fechada 3 de marzo de 1998 registrada en este Despacho el día 6 de marzo del presente, tenemos a bien ofrecer contestación a la misma dentro de nuestras funciones Constitucionales y Legales contenidas en los artículos 217, numeral 5 de la Constitución Política y 346, numeral 6 del Código Judicial.

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

CONSIDERACIONES DOCTRINALES

En Consulta que absolviéramos al Exdirector General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro, Licdo. Jorge Obediente, a través de Consulta N°. 301 de 11 de noviembre de 1997, se concluyó que en materia tributaria es importante considerar el principio universal de que "no hay obligación tributaria sin ley que la establezca", recogido en nuestra Carta Fundamental, 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 hiciera en la forma prescrita por las leyes."

Conforme la excerta constitucional transcrita, 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 imperativo 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 ("nullum 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 de 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 significa 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, De Palma, Buenos Aires, 1992. págs. 190 y 191)

De lo expresado, tenemos que la Constitución, consagra el principio de legalidad tributaria, y 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.

Dictamen de la Procuraduría con fundamento en lo expresado, nos permitimos señalarle, que mantenemos la posición externada en Consulta N° 111 de 9 de mayo de 1996, en cuanto a que "no es obligatorio para el contratista o proveedor emitir factura debido a que la misma no está consagrada como obligación para este, en nuestro Derecho Positivo.

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."

Si embargo, le asiste la razón a su Despacho, al indicar que no hay concordancia en la respuesta anterior y la respuesta que emitimos en la cuarta interrogante, de la citada Consulta, referente a que las Cuentas contra el Tesoro de las entidades autónomas y empresas públicas, deben adherírsele los timbres fiscales; ya que las cuentas contra el Tesoro no generan impuesto de timbre, y esta afirmación la hacemos con fundamento legal contenido en el artículo 973 numeral 17, del Código Fiscal que establece:

"Artículo 973. No causarán impuesto:

1. ...

17. Cualquier documento cuya función se limite exclusivamente a efectuar gestiones de cobro tales como notas y carta de cobro..."

La precitada disposición legal se complementa con la Resolución No. 201-906 de 10 de junio de 1997 emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda Y Tesoro, que señala en su artículo Primero: "Eliminar el formulario "Cuenta contra el Tesoro Nacional", el cual no causa el Impuesto de Timbre de acuerdo a lo establecido en el artículo 973, numeral 17, del Código Fiscal.

Cabe resaltar que en aquella ocasión cuando se emitió el criterio en la Consulta No.111 de 9 de mayo de 1996 en torno a que las cuentas contra el tesoro eran objeto de impuesto, no se había elaborado la anterior Resolución; por lo que, este Despacho no

sólo coincide con la opinión externada por esa entidad, al señalar que éstos no generan impuesto, sino que al haberse satisfecho en el contrato el impuesto de timbre, obedeciendo a lo preceptuado en numeral 2, del artículo 967 del Código Fiscal, no debe obligarse a los contratistas particulares a cumplir nuevamente con el mismo hecho imponible sobre el cual se impuso gravamen.

Para finalizar esta Procuraduría es del criterio, que las cuentas contra el tesoro, hoy, "Gestión de Cobro" contra el Tesoro, no causa impuesto de timbre de acuerdo a lo establecido en el artículo 973 numeral 17, antes apuntado.