

6 de julio de 1998

Proceso Contencioso Administrativo
de Plena Jurisdicción(Acumulación)

Contestación de las Demandas Interpuestas por el Licenciado Generoso H. Olmos en representación de LOS ÁNGELES, S.A., y ANDY ELENA, S.A., por el Licenciado Cesar Sanjur en representación de PUMSA, S.A., y por el Licenciado Santana González en representación de PASCUAL DELLA SERA ROMERO, para que se declaren nulas, por ilegales, las Resoluciones N°219-04-307, N°219-04-297, N°219-04-315, 219-04-312 y N°219-04-313, todas de la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Chiriquí del Ministerio de Hacienda y Tesoro, los actos confirmatorios y para que se hagan otras declaraciones.

Señor Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia:

Como lo hacemos habitualmente, acudimos respetuosamente ante Vuestro Despacho con la finalidad de dar formal contestación a las Demandas Contenciosas Administrativas de Plena Jurisdicción que se enuncian en el margen superior del presente escrito.

Toda vez que, por razones de economía procesal y para mantener la unidad de causa en las demandas y dada la circunstancias de que estas acciones se refieren a unos mismos hechos y el objeto de las mismas es idéntico, Vuestra Honorable Sala ordenó, mediante Auto de dieciséis (16) de abril de mil novecientos noventa y ocho (1998), la acumulación de los referidos expedientes, a efecto de que dichos negocios se tramiten bajo una misma línea y sean decididos en una sola resolución, procederemos a responder conjuntamente las demandas acumuladas.

Como es de su conocimiento, en estos tipos de procesos actuamos en defensa del acto atacado y por ende de la Administración, en virtud de lo dispuesto en los artículos 103 de la Ley 135 de 1943, subrogado por el artículo 47 de la Ley 33 de 1946, que corresponde al artículo 348, numeral 2, del Código Judicial.

I. Las pretensiones de las partes demandantes:

Se ha pedido al Tribunal de lo Contencioso Administrativo que declaren nulas, por ilegales, las Resoluciones N° 219-04-307, N°219-04-297, N°219-04-315, 219-04-312 y N°219-04-313, todas de la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Chiriquí del Ministerio de Hacienda y Tesoro, a través de las cuales se exige el pago de B/.11,446.93, en concepto de Impuesto de Timbre para los años comprendidos entre 1983 a 1991, a la empresa LOS ÁNGELES, S.A.; de B/.797.50, en concepto de

Impuesto de Timbre para los períodos entre 1984 a 1991, a la empresa ANDY ELENA, S.A; de B/.11,162.91, en concepto de Impuesto de Timbre para el período comprendido entre 1992 a 1996, a la empresa PUMSA, S.A.; y de B/. 10, 633.92 y B/.16,398.91, en concepto de Impuesto de Timbre para los períodos de 1983 a 1991 y de 1992 a 1996, al contribuyente PASCUAL DELLA SERA ROMERO.

Asimismo se pide se declaren nulos, por ilegales, los actos confirmatorios: las Resoluciones N°219-04-561, N°219-04-563, N°219-04-482, N°219-04-422, N°219-04-423 de la propia Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Chiriquí; y las Resoluciones N°205-051, N°050, N°205-040 y 205-046 de la Comisión de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos, que resuelven mantener y confirmar, respectivamente, los actos originarios.

Como consecuencia de lo anterior, pide se declare que los demandantes no están obligados al pago de las sumas contenidas en las Resoluciones impugnadas.

Este Despacho solicita se denieguen las peticiones formuladas por parte de los recurrentes, ya que, como demostraremos a lo largo de este proceso, no les asiste la razón y carecen sus pretensiones de sustento jurídico.

II. Los hechos u omisiones en que se fundamentan los demandantes, los contestamos de la siguiente manera:

Los hechos planteados en el libelo de las demandas interpuestas por el Licenciado Generosos Olmo, en representación de LOS ÁNGELES, S.A., y ANDY ELENA, S.A., los respondemos así:

Primero: Este hecho es cierto; por tanto, lo aceptamos.

Segundo: Este más que un hecho es la transcripción parcial del acto atacado y alegaciones del abogado de las demandantes. Por tanto, lo negamos.

Tercero: Este hecho lo respondemos igual que el anterior.

Cuarto: Este hecho lo contestamos de la misma forma que el segundo.

Quinto: Este hecho lo respondemos igual que los tres anteriores.

Sexto: Sólo tenemos como cierto que en tiempo oportuno, se anunció y sustento Recurso de Reconsideración con Apelación en subsidio en contra de las Resoluciones impugnadas, y que las mismas fueron mantenidas por la Administración Regional de Ingresos de Chiriquí. El resto no nos consta; por tanto, lo negamos.

Séptimo: Esto más que un hecho, es una transcripción parcial de la Resolución por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto y el resto constituye apreciaciones subjetivas del demandante; por tanto, lo negamos.

Octavo: Este hecho no es cierto; por tanto, lo negamos.

Noveno: Este hecho es cierto; por tanto, lo aceptamos.

Décimo: Esto no es un hecho, sino la transcripción parcial de la Resolución que resuelve el recurso de apelación interpuesto en subsidio y apreciaciones del abogado de la parte actora. Por tanto, lo negamos.

Los hechos planteados por el Licenciado Santana González Atencio, en representación de PASCUAL DELLA SERA ROMERO, los contestamos de la siguiente forma:

Primero: Este hecho es cierto; por tanto, lo aceptamos.

Segundo: Este hecho no es cierto como viene redactado; por tanto, lo negamos. PASCUAL DELLA SERA ROMERO omitió el pago del Impuesto de Timbre sobre la facturación por venta de banano, para el período comprendido entre 1983 a 1991, situación que fue detallada en la Resolución N°219-04-312, fechada 20 de marzo de 1997, por la suma de B/.10,633.92.

Tercero: Este hecho no es cierto como viene redactado; por tanto, lo negamos. PASCUAL DELLA SERA ROMERO omitió el pago del Impuesto de Timbre sobre la

facturación por venta de banano, para el periodo comprendido entre 1992 a 1996, situación que fue detallada en la Resolución N°219-04-313, fechada 20 de marzo de 1997, por la suma de B/.16,398.91.

Cuarto: Esto no es un hecho, sino una transcripción parcial de las Resoluciones atacadas.

Quinto: Este hecho no es cierto; por tanto, lo negamos.

Sexto: Este hecho lo respondo igual que el anterior.

Séptimo: Este hecho no es cierto; por tanto, lo negamos.

Octavo: Esto no es un hecho, sino una alegación de la parte actora.

Noveno: Sólo tenemos como cierto que en tiempo oportuno, se anunció y sustentó Recurso de Reconsideración con Apelación en subsidio en contra de las Resoluciones impugnadas, y que las mismas fueron mantenidas y confirmadas por la Administración Regional de Ingresos de Chiriquí y la Comisión de Apelaciones de la Administración General de Ingresos. El resto no es cierto; por tanto, lo negamos.

Los hechos planteados por el Licenciado Cesar Elías Sanjur, en representación de PUMSA S.A., los respondemos así:

Primero: Este hecho es cierto; por tanto, lo aceptamos.

Segundo: Esto no es un hecho, sino una transcripción parcial del acto acusado y alegaciones de la parte actora. Por tanto; lo negamos.

Tercero: Este hecho lo respondemos del mismo modo que el anterior.

Cuarto: Esto no es un hecho sino otra transcripción parcial del acto atacado.

Quinto (Sexto): Este hecho lo respondo igual que el segundo.

Sexto: Sólo tenemos como cierto que en tiempo oportuno se anunció y sustentó Recurso de Reconsideración con Apelación en subsidio en contra de la Resolución impugnada y que la misma fue mantenida por la Administración Regional de Ingresos de Chiriquí. El resto no es cierto; por tanto, lo negamos.

Séptimo: Este no es un hecho, sino la transcripción parcial de la Resolución que mantuvo el acto original y apreciaciones subjetivas de la parte actora. Por tanto, lo negamos.

Octavo: Este no es un hecho, sino alegaciones y apreciaciones subjetivas del demandante. Por tanto, lo negamos.

Noveno: Este hecho es cierto; por tanto, lo aceptamos.

Décimo: Éste no es un hecho, sino la transcripción parcial de la Resolución que resolvió el recurso de apelación interpuesto en subsidio y alegaciones y apreciaciones subjetivas del abogado de la parte actora. Por tanto, lo negamos.

Undécimo: Este hecho no es cierto como viene redactado; por tanto, lo negamos.

Duodécimo: Este hecho lo respondemos igual que el noveno.

III. Las disposiciones jurídicas comunes invocadas por los recurrentes, son las que a seguidas se analizan :

Los abogados de las empresas demandantes, consideran que las Resoluciones impugnadas infringen las siguientes disposiciones legales y reglamentarias:

1. Se señala como violado el artículo 585 del Código Fiscal, que dispone lo siguiente:

"Artículo 585: La exportación no causará impuesto alguno, salvo la de los siguientes productos:

...

2° El guineo o banano, que estará sujeto al Impuesto de Exportación, de sesenta centésimos de Balboa (B/.0.60) o su equivalente por \$ U.S., que será aplicado según la siguiente escala de descuento:

..." (Texto vigente, para los períodos fiscales de 1993, 1994 y 1995).

"Artículo 585: La exportación no causará impuesto alguno, salvo la de los siguientes productos:

...

2° El guineo o banano estará sujeto al impuesto de exportación, de acuerdo con la siguiente tarifa por cada caja exportada:

Para el año 1996: veinticinco centésimos de balboa (B/.0.25)

Para el año 1997: diecisiete centésimos de balboas (B/.0.17)

Para el año 1998: diez centésimos de balboa (B/.0.10).

A partir del año 1999, no se causará este impuesto.

Para los efectos de este artículo, la caja de banano exportada será considerada con un peso de 42.5 libras. En caso de que de ésta varíe, el volumen exportado se ajustará al equivalente de 42.5 libras por caja."

Las partes demandantes señalan que las Resoluciones acusadas, violan de manera directa por comisión el Artículo 585, numeral 2, del Código Fiscal, pues se pretende desconocer que la actividad de exportación de banano se realiza de manera exclusiva y, de acuerdo al precepto legal citado, no causa impuesto alguno.

Es errado el criterio expuesto por los recurrentes, pues el hecho que la actividad de exportación de banano este sujeta a una legislación especial, no significa que su ejercicio este exento del pago de otros impuestos.

El artículo 585 del Código Fiscal pertenece al Título II denominado "De la Exportación, de la Reexportación y del Tránsito"; concretamente al Capítulo I, identificado como "De la Exportación". Dicha norma parte de la premisa que la exportación no causará impuesto alguno, y --a renglón seguido-- describe cuáles son los bienes cuya exportación sí está sujeta al mismo. Entre los bienes que se señalan en el artículo 585, se incluye el guineo o banano y se detallan --además-- las tarifas que el mismo debe pagar en concepto de Impuesto de Exportación.

Las empresas que se dedican directamente a la exportación del producto, están sujetas al pago del Impuesto de Timbre; porque así lo exige el artículo 967, numeral 2° del Código Fiscal, en concordancia con el artículo 973, numeral 28, párrafo segundo, del Código Fiscal, que a la letra dice:

"Artículo 973: No causarán impuesto [entiéndase de Timbre]: ...

28° ... Se exceptúan de esta disposición los timbres que se causen en las operaciones sujetas al régimen aduanero incluyendo los establecidos en el Parágrafo 2° de la Ley N°2 de 27 de diciembre de 1972..."

Es claro que la intención del Legislador era establecer excepciones a la exoneración en el pago del Impuesto a las Exportaciones, al enumerar los productos que SÍ están sujetos a ese Impuesto. No obstante, independientemente del Impuesto de Exportación que pueda causar el guineo o banano (a la luz del numeral 2, del artículo

585, del Código Fiscal), es perfectamente factible el cobro del Impuesto de Timbre o de cualquier otro tributo aplicable.

Así lo indicó la Sala Tercera, Contencioso Administrativa, de la Corte Suprema de Justicia, en el Fallo calificado 18 de mayo de 1998, que en esencia dice:

"... De acuerdo a la explicación vertida, estimamos que no le asiste la razón al recurrente, puesto de que la norma en comento no se desprende la interpretación que se hace en torno a la aplicación o no del Impuesto de timbre. El hecho de que las exportaciones estén exentas de pagar impuesto, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 585 ibídem, salvo la exportación de guineo o banano, esto no significa que el mandato aludido se refiera a que esa exoneración tributaria incluya otros impuestos inherentes a gestiones comerciales distintas a la exportación. Al contrario, el hecho imponible gravable es distinto, por lo que en el pago del Impuesto de Exportación, no se entiende que en el mismo está incluido el Impuesto de Timbre que habla el artículo 967 del mismo Cuerpo Legal...

No coincidimos con el argumento esgrimido por la empresa demandante, pues ya hemos señalado anteriormente que CHIRIQUÍ LAND COMPANY, exportadora de banano, no sólo está obligada por ley a pagar el Impuesto de Exportación que prevé el artículo 585 del Código Fiscal, sino también el impuesto de Timbre. No es lo manifestado por el interesado, de que el numeral 27 del artículo 973 del Código Fiscal bajo estudio, limita el pago del Impuesto de Timbre de manera 'taxativa', tal como lo quiere hacer ver. La única limitación que consagra la norma, es que las leyes especiales pueden exceptuar el pago de impuesto, y este no es el caso de la CHIRIQUÍ LAND COMPANY..."

Nótese que el artículo 946 del Código Fiscal meridianamente indica que el Impuesto de Timbre se hará efectivo por medio de papel sellado, de estampillas y boletos-timbres, los cuales se adherirán a los respectivos documentos. La norma continúa indicando que "toda persona natural o jurídica que esté obligada a cubrir el Impuesto de Timbre mediante estampillas, deberá adherirlas, al momento de su expedición, al original o copia del documento que reposará en sus archivos, salvo que utilice el sistema de pago por declaración".

Ello es así, porque el Impuesto de Timbre es aplicable a la documentación que contiene la transacción comercial a la que se dedican las empresas demandantes.

Además consta en autos que la empresas demandantes realmente no exportan, sino que venden su producción local a la Chiriquí Land Company o a otras empresas que exportan el fruto.

Por todo lo anterior, las apreciaciones vertidas por la actora no contienen sustento jurídico, por lo que no deben ser acogidas.

2. Se dice como violado el artículo 946 del Código Fiscal, Parágrafo II, que expresa:

"Artículo 946: Para asegurar la correcta interpretación y aplicación del Impuesto de Timbres, se establece el procedimiento de consulta previa en los siguientes términos:

Las dudas de los contribuyentes sobre si un documento está sujeto o no al Impuesto de Timbres se consultarán preferiblemente antes de ser puesto en uso. Las consultas sobre documentos ya en uso no afectarán la existencia de la obligación ni suspenderán los plazos a pagar, en los casos de pago por declaración.

Para evitar los recargos e intereses a que alude el párrafo anterior el contribuyente deberá consignar los depósitos del caso.

Las consultas serán dirigidas en papel sellado y por conducto de abogado idóneo, al Director General de Ingresos, debiendo exponerse con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta; puede asimismo expresarse la opinión fundada del consultante. Al escrito de consulta deberá acompañarse el original o un facsímil del documento que la motiva.

El Director General de Ingresos deberá resolver la consulta dentro de un término de treinta (30) días calendarios. En el evento de que se resuelva que los documentos no están sujetos al impuesto, el fisco quedará obligado a la devolución del depósito consignado, o de la suma pagada en estampillas según sea el caso.

En el evento de que se resuelva que el documento objeto de la consulta está sujeto al impuesto, las sumas depositadas ingresarán al Tesoro Nacional o deberán timbrarse todos los documentos expedidos con anterioridad o con posterioridad a la fecha de la consulta.

Las Resoluciones que dicte el Director General de Ingresos en esta materia se notificarán personalmente siempre que el interesado comparezca al despacho dentro de los (5) días hábiles a contar desde su fecha. Si no comparece, se tendrá por hecha la notificación una vez publicada la parte resolutive en un periódico de circulación nacional, por cuenta del consultante. Estas resoluciones serán apelables en el efecto devolutivo ante el Órgano Ejecutivo dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación, agotándose la vía gubernativa.

No surtirá efectos la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante. La consulta presentada con ocasión o con posterioridad una inspección, investigación o denuncia fiscal no eximirá al contribuyente de las sanciones tributarias a que haya lugar."

A juicio de los Representantes Legales de las sociedades demandantes el acto impugnado violó el artículo 946, Parágrafo II, del Código Fiscal, en concepto de infracción literal, porque --según ellos-- con anterioridad no se les había cobrado el Impuesto de Timbre, aún después de varias auditorías, durante varios años, lo que para ellos trae grandes dudas si realmente los documentos expedidos por esas empresas están sujetos o no a ese Impuesto.

También se agrega que la norma ha sido violada por quebranto de las formalidades, ya que el párrafo segundo del Artículo 946 ordena que, en caso de duda, preferiblemente se consultará y después de absuelta la duda se podrá poner en vigencia ese Impuesto.

Este Despacho se opone a los planteamientos expuestos por las actoras, pues ingenuamente pretenden escudarse en el procedimiento de consulta para alegar la ilegalidad de las Resoluciones contentivas de las Liquidaciones Adicionales.

En efecto, las recurrentes, en lugar de proceder a formular la consulta, tal como lo dispone la norma citada, se limitaron a solicitar a la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Chiriquí, se elevara la consulta a la Dirección General de

Ingresos, pidiendo que se aclarara si el Impuesto de Timbre era aplicable a los productores de banano.

Las demandantes no se ciñeron al procedimiento consignado en la norma invocada, es decir, que la consulta se formulara en papel sellado y por conducto de abogado idóneo al Director General de Ingresos, exponiendo con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motivaba la consulta; tampoco se cumplió con el requisito de acompañar la consulta con la opinión fundada de las consultantes, ni el original o facsímil del documento que la motivaba.

Por tanto, es evidente que la omisión no fue de la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Chiriquí, sino de las recurrentes; máxime cuando la norma es taxativa al indicar que las consultas sobre documentos en uso no afectarán la existencia de la obligación ni suspenderán los plazos a pagar, en los casos de pago por declaración.

Con relación al argumento externado por las demandantes, en el sentido que nunca se les había cobrado el Impuesto de Timbre, debemos manifestar que la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Chiriquí está facultada para cobrar el Impuesto de Timbre correspondiente, amparado en el artículo 967 del Código Fiscal, en concordancia con el artículo 1073, numeral 2, el cual dispone que los créditos a favor del Tesoro prescriben a los quince (15) años. El hecho que la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Chiriquí no cobrara el Impuesto de Timbre, no debe ser entendido como la derogación del numeral 2, del artículo 697 del Código Fiscal con respecto a las empresas que se dedican al cultivo y venta de banano, ya que esta omisión ha sido subsanada al emitirse los alcances definitivos en contra de las empresas demandantes.

Por consiguiente, no es factible que se señale que las Resoluciones acusadas de ilegales vulneraron el Parágrafo II, del artículo 946 del Código Fiscal.

3. Otra norma que se señala como infringida, es el artículo 967, numeral 2°, del Código Fiscal, que dispone:

"Artículo 967: Llevarán estampillas por valor de diez centésimos de balboas (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."

Se señala que los actos impugnados violaron el artículo 967, numeral 2, del Código Fiscal, por errónea interpretación, pues para los años de 1983 a 1991, las empresas demandantes no expidieron facturas por las ventas de banano, ya que no estaban jurídicamente obligadas a ello, conforme lo establecido en el artículo 11 de la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976, vigente para dicho período fiscal.

Además, opinan que las Resoluciones de marras infringen la norma en concepto de violación directa por comisión, pues el Impuesto de Timbre que se intenta exigir a las recurrentes es posible si los documentos o facturas fueran realizadas dentro de la jurisdicción de la República de Panamá, y --a su juicio-- el banano es un producto que se vende en mercados internacionales y se factura en el extranjero; por tanto las empresas no tienen la obligación de emitir facturas, por lo que la Administración carece de apoyo legal para cobrar el Impuesto de Timbre.

Las empresas demandantes han incurrido en un error de interpretación, porque el Legislador claramente estableció los casos en que los Actos, Contratos u Obligaciones SÍ están sujetos al Impuesto de Timbre.

En efecto, el artículo 967 del Código Fiscal, invocado, dispone que llevarán estampillas por valor de diez centésimos de balboa (B/.0.10) [numeral 2º] todo documento en que conste un acto, contrato u obligación por suma mayor de diez balboas (B/.10.00), que no tenga un Impuesto especial en el Capítulo III denominado "De las Estampillas" (correspondiente al Título VIII identificado como "Del Impuesto de Timbres", del Código Fiscal), y que 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.

Las empresas demandantes realizaron transacciones comerciales por las cuales evidentemente emitieron documentos comprobantes de dichos negocios; por tanto, no se puede pretender amparar la omisión del pago del Impuesto de Timbre con el argumento de que no estaban obligadas por Ley a la expedición de factura o que son empresas que se dedican a la venta de un producto que se comercializa en el extranjero.

Sobre esto último, es necesario precisar que el producto se vende en Panamá a la empresa Chiriquí Land Company o alguna otra gran compañía exportadora del fruto, y no puede el mismo salir del territorio nacional sin su correspondiente facturación; por ende, la venta es local y surte sus efectos fiscales en Panamá, motivo por el cual se debe pagar todos los impuestos que correspondan a esta venta, la cual debe encontrarse respaldada por una factura o cualquier otro documento que reúna los requisitos como tal.

A pesar de que las empresas demandantes sostengan que no emitieron la correspondiente factura, esta circunstancia no es óbice para determinar el Impuesto de Timbre a cobrar, toda vez que los auditores fiscales de la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Chiriquí, al efectuar el examen de los libros y demás documentos de contabilidad, determinaron las sumas que en concepto de Impuesto de Timbre sobre la facturación por venta de Banano para los años de 1983 a 1991 y de 1992 a 1996, adeudaban los demandantes.

En consecuencia, las empresas citadas están obligadas a pagar dichas sumas al Fisco Nacional en concepto de Impuesto de Timbre, ya que las mismas han realizado operaciones comerciales las cuales están documentadas en una factura; que no lo hayan realizado de esta manera, no les exonera de la obligación de pagar el Impuesto de Timbre.

Al respecto, el Informe Explicativo de Conducta rendido por el Administrador Regional de Ingresos, en el caso de la PASCUAL DELLA SERA ROMERO, señala atinadamente lo siguiente:

"De allí que si en el extremo de que verdaderamente fuese cierto que no fueron documentadas las operaciones de ventas de bananos a la Chiriquí Land Company y a Operaciones Tropicales, S.A. y los pagos se hubiesen estado haciendo en efectivo, entonces, en esa eventualidad, la empresa estaría en grandes problemas legales, en virtud de que sus libros estarían mal llevados y no ofrecerían certeza alguna, todo lo cual haría necesario una investigación fiscal más detallada y amplia con el fin de detectar posibles evasiones al fisco, ya que en tal supuesto la empresa podría cómodamente registrar a su entera discrecionalidad las cantidades que a bien tenga en concepto de ingresos de ventas, sin ninguna cortapisa o fiscalización y, por consiguiente, con flagrante impunidad en una posible defraudación fiscal.

La importancia que reviste el hecho de la contabilización de los documentos radica principalmente en que la empresa está obligada, para los períodos fiscales que nos ocupan, a documentar sus ventas y a presentar sus correspondientes declaraciones de rentas, toda vez que de acuerdo con el artículo 710, literal c), del Parágrafo 1, la compañía no se encuentra exenta del Impuesto Sobre la Renta porque sus ingresos brutos sobrepasan en exceso los cien mil balboas (B/.100.000.00), en cualquiera de los años investigados. Por ello surge la interrogante siguiente: ¿Cómo podría la contribuyente comprobar satisfactoriamente a la Dirección General de Ingresos sus verdaderos ingresos sin la expedición y consecuente existencia de documentos que sustentarán sus ventas reales? Esa es una interrogante que de ser cierta la premisa de la inexistencia de los documentos, repetimos, podría generar graves consecuencias adversas a la empresa, tal como lo hemos expresado anteriormente..." (V. f. 118).

Por tanto, contrario a lo argumentado por las empresas demandantes, consideramos que las empresas están obligadas a pagar el Impuesto de Timbre, toda vez que en los libros y demás documentos de contabilidad se constata que estas empresas realizaron importantes transacciones comerciales, por las cuales se debe pagar el respectivo Impuesto de Timbre.

Por otra parte, el artículo 967 obliga a toda Persona Natural y Jurídica --que se adecue al texto en referencia-- al pago del Impuesto de Timbre; ello es más evidente cuando se trata de bienes o productos que no están sujetos al Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles (I.T.B.M.), tales como el banano.

La base legal de nuestra tesis se afina en el artículo 973 de la Ley Fiscal, el cual indica que no causarán el Impuesto de Timbre, entre otras cosas, los Actos o Contratos que deben documentarse por virtud del Parágrafo 13° del artículo 1057-v, sobre el Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles.

A contrario sensu interpretamos que, SÍ causarán el Impuesto de Timbre, los Actos que NO deben documentarse por virtud del Parágrafo del artículo 1057-v del Código Fiscal.

El Parágrafo 13°, del artículo 1057-v en referencia, atañe a las deducciones a las que el Contribuyente tiene derecho en materia de ITBM, siempre y cuando en la instrumentación de la operación gravada figure el nombre o razón social del mismo, el número de Contribuyente, asignado por la Administración Regional de Ingresos; el nombre o razón social y el número de Contribuyente de la Persona Natural o Jurídica transmitente; así como la indicación del Impuesto causado.

En este caso, la venta de banano no es una operación sujeta al ITBM o Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles, porque así lo dispone expresamente el Parágrafo 8°, del artículo 1057-v del Código Fiscal, que a la letra dice:

"Parágrafo 8: Están exentos de este Impuesto:

a) Las ventas que los productores agrícolas, avícolas, pecuarios y otros productores similares realicen de sus respectivos productos en estado natural y de los que se hayan sometido solamente a un proceso de engorde, matanza o refrigeración;"

Por tanto, los productores de banano --al estar exonerados del Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles (ITBM)--, sí están sujetos al pago del Impuesto de Timbre.

Siendo así, las apreciaciones vertidas por la actora carecen de sustento jurídico, por lo que deben ser desestimadas.

4. Igualmente, los representantes judiciales de las empresas demandantes mencionan como violado los numerales 19 y 27 del artículo 973 del Código Fiscal, que dicen:

"Artículo 973. No causarán impuesto:

¿

19. Cualquier otro documento en el cual únicamente conste un acto o actos que no creen, extingan, modifiquen o transfieran obligaciones o derechos existentes entre dos o más personas naturales o jurídicas, como formularios y registros de contabilidad de carácter interno exclusivamente. Se entiende por tales aquellos documentos cuya única función sea la de contabilizar internamente operaciones efectuadas;

¿

27. Todo lo exceptuado por las leyes especiales..."

Las empresas demandantes consideran que la exportación de banano tiene una ley especial para pagar el tributo y además consideran que los registros de contabilidad del contribuyente, no constituyen elemento idóneo para determinar el impuesto de timbre.

Nos oponemos a los planteamientos del demandante, toda vez que debemos partir de la premisa que los libros de contabilidad deben reflejar fidedignamente los movimientos financieros de las empresas, de no ser así, tal como se ha expuesto en párrafos precedentes, se incurriría en un grave error que ameritaría investigaciones más detalladas.

Con respecto a la violación del numeral 19, del artículo 973 del Código Fiscal, es necesario señalar que el Impuesto de Timbre no recae sobre los formularios y registros de contabilidad de carácter interno que llevan las empresas, ya que tales instrumentos únicamente han sido utilizados por los auditores fiscales para determinar la correcta cuantía del Impuesto de Timbre, ante la ausencia en archivos de las correspondientes facturas que acrediten la operación comercial efectuada entre las empresas vendedoras y compradoras.

Entonces, salvo prueba en contrario, los libros y demás documentos de contabilidad se presumen válidos y legales, por lo que los auditores fiscales con fundamento en estos, determinaron el Impuesto de Timbre a cada una de las empresas demandantes, ya que estos son los documentos que contabilizan las transacciones comerciales llevadas a cabo por estas empresas.

En cuanto a la supuesta infracción del numeral 27 del artículo 973 ibídem, consideramos que carece de fundamento legal lo expuesto por el demandante; ya que si bien, la actividad de exportación de banano origina un impuesto al tenor del numeral 2, del artículo 585, dicho impuesto no exonera a las empresas demandantes del pago del Impuesto de Timbre que se causa por cada acto, contrato u obligación por una suma mayor de B/10.00, y cuyo negocio, indiscutiblemente, se ha llevado a cabo en la jurisdicción de la República de Panamá. En consecuencia, a nuestro juicio, no se configura la violación a los numerales 19 y 27, del artículo 973 del Código Fiscal.

5. Finalmente, se señala conculcado el artículo 11 de la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976, subrogado por el Artículo 1 de la Ley N°45 de 31 de octubre de 1980, publicada en la Gaceta Oficial N°19,196 de 13 de noviembre de 1980, y modificado por el artículo 36 de la Ley N°31 de 1991, publicada en la Gaceta Oficial N°21,943 de 31 de diciembre de 1991, que en su texto indica:

"ARTÍCULO 36: El artículo 11 de la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976, subrogado por el Artículo 1 de la Ley N°45 de 31 de octubre de 1980, quedará así:

'Artículo 11: Obligación de Documentar:

- a) Es obligatoria la expedición de la factura o de documentos equivalentes para documentar toda operación relativa a transferencias, venta de bienes y prestación de servicios, por parte de todas las personas que requieran la licencia comercial o industrial para operar, así como aquellas personas que realicen actividades agropecuarias y agroindustriales. Se exceptúan de esta obligación las personas que requieran permisos de operación o permisos municipales temporales para realizar su actividad.
- b) Las personas que trabajen en profesiones, sea en forma independiente o colegiada, deberán documentar sus ingresos generados por las operaciones o servicios que presten, mediante la expedición de facturas o documentos equivalentes.
- c) También deberán ser documentadas las devoluciones, descuentos y, en general, todo tipo de operaciones realizadas por las personas señaladas en los párrafos anteriores, en ejercicio de sus actividades comerciales, industriales, agroindustriales, profesionales o similares.

Parágrafo 1: La documentación se emitirá en formularios de numeración corrida y, por lo menos, con una copia que debe quedar en los archivos de quien la expida. En los formularios siempre debe figurar impreso el número de Registro Único de Contribuyente (RUC), así como el nombre, razón social o nombre comercial.

Se entiende por factura el documento que se expide para hacer constar toda operación a que se hace referencia en este artículo. En dicho documento, debe aparecer la fecha de la operación, la descripción del bien o servicio objeto de la transacción y el precio o importe total de lo vendido.

En las facturas que se expidan o en los documentos que hagan sus veces, además de los requisitos señalados para los documentos en general, se hará constar, cuando sea el caso, el Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles (I.T.B.M.) y cualquier otro impuesto que incida sobre la venta o servicio.

Parágrafo 2: Además de los documentos mencionados en el parágrafo anterior, podrán ser utilizados otros comprobantes previamente autorizados por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro y Tesoro. A los documentos a que hace referencia en este parágrafo del numeral 2 del artículo 967 del Código Fiscal.

Parágrafo 3: Sin perjuicio de las otras sanciones que correspondan, quien incumpla esta obligación será sancionado con multa de Mil (B/.1,000.00) a Cinco Mil (B/.5,000.00) Balboas, la primera vez, y con multa de Cinco Mil (B/.5,000.00) a Quince Mil (B/.15,000.00) Balboas en caso de reincidencia. Además, la Administración Regional de Ingresos respectiva deberá decretar el cierre del establecimiento por dos (2) días, la primera vez, y hasta quince (15) días en caso de reincidencia. Si persiste el incumplimiento, se establecerá la sanción de clausura por treinta (30) días del establecimiento de que se trate".

Señalan los demandantes, que la violación a esta norma legal se ha dado en virtud de que las empresas demandantes no están obligadas a expedir una factura por las exportaciones de banano. Aunada a esta disposición legal, también se señala la

infracción de las siguientes disposiciones legales: artículo 2 de la Ley 25 de 26 de agosto de 1994, el artículo 172 del Decreto Ejecutivo 170 de 20 de octubre de 1993 y el artículo 36 de la Ley 31 de 30 de diciembre de 1991, en concepto de infracción literal de estos preceptos, ya que considera "que las personas naturales o jurídicas que se dedican a la agricultura no necesitan licencia para poder ejercer la actividad y desde la Ley 31 de 30 de diciembre de 1991 para atrás, no se le exigía a los agricultores hacer facturas de sus actividades, lo que entonces las excluía del pago de Impuesto de Timbre por factura;" (V. f. 73).

Nos oponemos a los planteamientos del demandante, toda vez que la licencia para poder ejercer una actividad no debe confundirse con el Impuesto de Timbre, tributo que siempre ha sido exigible por aquellos documentos o facturas relativos a los giros y actividades comerciales de la venta del banano, bien sea a las empresas distribuidoras, como directamente para la exportación.

Tal como hemos expresado en párrafos precedentes el pago del Impuesto de Timbre, es obligatorio y exigible por todo documento en el que conste un acto, contrato u obligación por suma mayor de diez balboas (B/.10.00), que no tenga impuesto especial y verse sobre asunto o negocio sujeto a la jurisdicción de la República, al tenor de lo que dispone el numeral 2, del artículo 946 del Código Fiscal.

Por ende, no se puede concebir que estas empresas hayan realizado importantes operaciones comerciales sin un documento que defina la cantidad y precio del banano. Al respecto, nótese que tanto antes como después de 1991, estas empresas emitieron factura por la venta de banano, pues era necesario para la empresa a quien le suplían con este importante producto nacional, un documento en el cual conste la cantidad y precio del banano vendido, venta esta que en principio deben estar consignado en una factura a la cual se le debe adherir las correspondientes estampillas. En consecuencia, no se configura la supuesta infracción a las normas legales citadas.

Por las consideraciones expuestas solicitamos respetuosamente a Vuestra Honorable Sala que no se acceda a las pretensiones de la parte actora, ya que está demostrado que carecen de todo fundamento legal y fáctico.

IV. Pruebas: Aceptamos únicamente los originales y copias debidamente autenticadas que se han presentado con el libelo de las demandas.

V. Derecho: Negamos el invocado por las demandantes.

Del Señor Magistrado Presidente,

Licda. Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración

Licda. Martha García Hidalgo
Secretario General (a.i.)

Materias:

BANANO O GUINEO.

IMPUESTO DE EXPORTACIÓN.

IMPUESTO DE TIMBRE

EXONERACIÓN.