

ENTRADA. No. 244-06

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE NULIDAD, interpuesta por la FIRMA FORENSE MOLINO Y MOLINO, en representación de **GILBERTO SUCRE**, para que se declare nula por ilegal, la Resolución No. 201-5260 de 27 de diciembre de 2005, dictada por la Dirección General de Ingresos.

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.-**

Panamá, cuatro (4) de agosto de dos mil ocho (2008).-

**VISTOS:**

La firma Molino y Molino en representación de **GILBERTO SUCRE** interpuso Demanda Contencioso Administrativa Nulidad para que se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-5260 del 27 de diciembre de 2005, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

Mediante el acto cuya ilegalidad se demanda, la Dirección General de Ingresos autorizó a la sociedad **INTERNET COLLECTING SERVICE OF PANAMA INC**, con denominación comercial **ELECTRONIC PAYMENT SOLUTIONS, (EPS)**, como expendedora de especies venales (timbres), mediante un programa electrónico de servicio denominado: "etimbre.com".

Entre los hechos de la demanda, señala el demandante que el servicio de timbres por Internet no ha sido implementado por el Órgano Ejecutivo, por lo que carece de un reglamento que establezca las normas generales para su operación y que garanticen la fiscalización y recaudación del tributo.

Agrega que mediante el acto demandado la Dirección General de Ingresos, sin expedir previamente un sistema general, adoptó un sistema exclusivo para la empresa **INTERNET COLLECTING SERVICES OF PANAMA INC.**, pretendiendo que el mismo pudiese ser aplicado por todo aquel que quiera vender timbres por Internet.

También se señala que la empresa **INTERNET COLLECTING SERVICES OF PANAMA INC.** posee licencia comercial tipo A, lo cual le impide, según la ley, ejercer actividad comercial al por menor, dentro de lo cual se incluye la venta de timbres.

Por último se indica que el artículo 1 de la Ley 56 de 1996, eliminó el papel sellado y notarial por el papel simple habilitado por máquinas franqueadoras o declaración jurada.

**LOS CARGOS DE ILEGALIDAD PLANTEADOS POR LA PARTE DEMANDANTE SON INVOCADOS COMO SIGUEN:**

Primeramente, el actor cita como norma infringida el artículo 962-A del Código Fiscal que elimina el papel sellado y notarial como impuesto de timbre, sustituyéndolo por el papel simple habilitado con estampillas expedidas mediante máquinas franqueadoras o por declaración jurada. El demandante explica la infracción de esa norma afirmando que el impuesto de timbre que corresponde al papel sellado y papel notarial se pagará mediante máquinas franqueadoras en el papel simple o por declaración jurada, de allí que, la Dirección General de Ingresos no está facultada para establecer modalidades distintas a efecto de sustituir el impuesto de timbre por medio de papel sellado o notarial.

La parte actora explica la infracción de esa norma señalando que al analizar la legislación referente al impuesto de timbre, queda claro que el artículo 962-A, introducido por el artículo primero de la Ley 56 de 1996 y que es posterior a la reforma introducida al artículo 946 por la Ley 46 de 1995, establece que el papel sellado y notarial será reemplazado por el sistema de máquinas franqueadoras. En este mismo sentido, afirma, se observa que la reforma fiscal operada mediante las leyes 51 de 2002 y 6 de 2005, no afectó la norma analizada; por tanto, debe entenderse que el papel sellado y notarial sólo será sustituido por el sistema de máquinas franqueadoras.

En segundo lugar, se cita como infringido el artículo 958 del Código Fiscal, que autoriza al Órgano Ejecutivo a establecer un procedimiento mecánico para hacer efectivo el impuesto de timbre, como lo es el estampado de sellos en seco u otros semejantes, en sustitución de las estampillas. La infracción de esa norma, según el demandante, se sustenta ante el hecho de que es el Órgano Ejecutivo y no el Director General de Ingresos el ente facultado para establecer el procedimiento mecánico para hacer efectivo el impuesto de timbres en sustitución de las estampillas, atribución que señala se encuentra desarrollada en el Decreto Ejecutivo 171 de 27 de octubre de 1993. Por ello, considera que previo a la autorización individual, correspondía que el Órgano Ejecutivo estableciera la reglamentación general sobre esta modalidad del pago del impuesto de timbre.

También se invoca como norma violada el artículo 946 del Código Fiscal, que establece como formas para hacer efectivo el impuesto de timbre, el sellado, las estampillas, los boletos los timbres, la declaración jurada o cualquier otro sistema o mecanismo que a juicio del Ministerio de Economía y Finanzas, a través de la Dirección General de Ingresos, cumpla con los requisitos de fiscalización y recaudación. En lo medular, el demandante explica la infracción de esa norma, reiterando el hecho de que sin expedirse una reglamentación general, se otorgó autorización de forma privativa a una empresa para la venta de timbres por internet, como si tal actividad la pudiera ejercer cualquiera.

Añade a lo anterior, que como sistema general, el acto demandado no establece las medidas a adoptarse para la venta de especies venales, a pesar de que la facultad otorgada a la Dirección General de Ingresos es sólo para establecer reglamentaciones en el tema de fiscalización y recaudación.

Finalmente, se dice que el acto cuya ilegalidad se demanda, infringe el numeral 1 del artículo 5 de la Ley 25 de 1994, en la parte que establece que las ventas destinadas al consumidor son consideradas actividades de ejercicio de comercio al por menor. La infracción de dicha norma se explica en el hecho de que la empresa autorizada para la venta de especies venales, en la resolución cuya ilegalidad se demanda, posee licencia comercial tipo A, misma que es para ejercer solamente el comercio al por mayor.

### **OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACION**

El Procurador de la Administración emitió concepto mediante vista fiscal 895 de 18 de diciembre de 2006, en la cual disiente de las violaciones alegadas por la parte actora y solicita a este Tribunal que declare legal el acto impugnado, sosteniendo dicha petición medularmente en el hecho de que si bien el artículo 962-A del Código Fiscal dispone que cuando sea necesaria la satisfacción del impuesto de timbre por medio de papel sellado o notarial se utilizará el papel simple con estampillas, estampado por máquina franqueadora, la misma norma nos remite al artículo 946 que autoriza a la Dirección General de Ingresos para establecer el uso de otros medios para hacer efectivo el impuesto de timbre, que es precisamente lo que se ha autorizado con la Resolución 201-5260 de 27 de diciembre de 2005, una modalidad más para hacerse efectivo ese tributo.

### **DECISIÓN DE LA SALA**

Surtidas las etapas procesales de rigor, corresponde a esta Sala entrar a resolver el fondo de la demanda en cuestión, sobre la base de las consideraciones siguientes:

El argumento central de los cargos de ilegalidad giran en torno a la falta de competencia de la Dirección General de Ingresos para autorizar la venta de especies venales (timbres), mediante un sistema que permite hacer efectivo el impuesto de timbre por un servicio electrónico a través de internet, por lo que importa examinar las normas que otorgan facultades a dicha dependencia estatal con relación al referido impuesto.

Tenemos que el artículo 946 del Código Fiscal enuncia las formas en que puede hacerse efectivo el pago del impuesto e igualmente, otorga facultades a la Dirección General de Ingresos al señalarse lo siguiente:

**"Artículo 946: El impuesto de timbre se hará efectivo por medio de papel sellado, estampilla, boletos timbres, declaración jurada, o por cualquier otro sistema o mecanismo que a juicio del Ministerio de Hacienda y Tesoro, a través de la Dirección General de Ingresos, cumpla con los requisitos de fiscalización y recaudación del impuesto.**

Toda persona natural o jurídica obligada a cubrir el Impuesto de Timbre, lo pagará mediante declaración jurada **o cualquier otro mecanismo que la Dirección General de Ingresos le haya autorizado o que disponga con carácter general.**

PARÁGRAFO: La declaración jurada de este impuesto se rendirá dentro de los quince (15) días hábiles siguientes de cada mes, en los formularios que suministrará o autorizará la Dirección General de Ingresos, debiendo pagarse el impuesto al momento de la presentación de la declaración.

La presentación tardía de esta declaración causará los intereses a que se refiere el artículo 1072 de este Código sin perjuicio de aplicársele además las sanciones por otras infracciones en que se pueda haber incurrido por la omisión total o parcial de este impuesto en cualquiera de sus modalidades de pago.

Transcurrido el término de sesenta (60) días calendario, contado a partir de la fecha en que debió presentarse la declaración, se incurrirá en defraudación salvo fuerza mayor o caso fortuito plenamente comprobados.(el resaltado es de la Sala)

La norma citada no sólo establece como modalidades para hacer efectivo el impuesto de timbre el papel sellado, estampilla, boletos timbres y la declaración jurada; sino también autoriza al Director General de Ingresos a establecer otros mecanismos que a su consideración cumplan con los requisitos de fiscalización y recaudación del impuesto, mecanismos a través del cual igualmente se puede hacer efectivo el tributo en mención.

Ahora bien, la norma en análisis concede a la Dirección General de Ingresos ciertas facultades en esta materia, al incluir en su segundo párrafo que la obligación para con el contribuyente de pagar el impuesto se puede hacer de varias maneras a saber: a) por declaración jurada, b) por un mecanismo que haya autorizado la Dirección General de Ingresos o, c) por uno establecido por tal Dirección de forma general.

De lo anterior, esta claro que la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas no sólo esta facultada legalmente para autorizar mecanismos distintos a los señalados, sino también establecerlos de forma general.

Sobre la temática, importa referirnos a otras normas jurídicas que atribuyen facultades específicas a la Dirección General de Ingresos, en el Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, modificado por las Leyes 56 de 1995 y 6 de 2005. Dichas normas son del contenido siguiente:

**"Artículo 1.** La Dirección General de Ingresos funcionará como organismo adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas, y dentro de éste contará con autonomía administrativa, funcional y financiera en los términos señalados en la presente Ley.

Esta Dirección tendrá a su cargo, en la vía administrativa, el reconocimiento, la recaudación, la cobranza, la investigación y fiscalización de tributos, la aplicación de sanciones, la resolución de recursos y la expedición de los actos administrativos necesarios en caso de infracción a las leyes fiscales, así como cualquier otra actividad relacionada con el control del cumplimiento de las obligaciones establecidas por las normas con respecto a los impuestos, tasas, contribuciones y rentas de carácter interno comprendidas dentro de la dirección activa del Tesoro Nacional, no asignadas por la ley a otras instituciones del Estado.

Por lo tanto, mediante actos administrativos idóneos, puede declarar o determinar la existencia de obligaciones tributarias, su cuantía o monto total, la exigencia de cumplimiento o pago y la existencia de créditos tributarios, según corresponda.

Para todos los efectos legales de contratación administrativa y demás obligaciones contractuales, corresponderá ejercer la representación legal de la entidad al Director General de Ingresos.

"Artículo 5: El Director General de Ingresos es responsable de la planificación, dirección, coordinación y control de la organización administrativa y funcional de la Dirección General de Ingresos; de la permanente adecuación y perfeccionamiento de las estructuras y procedimientos administrativos, de acuerdo con los principios y reglas técnicas de la administración tributaria, para lograr una creciente racionalización en las funciones y el mayor rendimiento fiscal; y de la administración de las leyes impositivas que comprenden reconocimiento, recaudación y fiscalización de los tributos bajo su jurisdicción, así como de su complementación y reglamentación orientadora de la aplicación práctica, por medio de resoluciones y absolución de consultas.

..."

"Artículo 6: El Director General de Ingresos siguiendo la política emanada del Ministerio, tiene como función específica, que en ningún caso pueda delegarla en sus subalternos, la de impartir, por medio de Resoluciones, normas generales obligatorias para regular las relaciones formales de los contribuyentes con el Fisco. En el ejercicio de esta función el Director General de Ingresos podrá dictar normas generales obligatorias relacionadas con el régimen de inscripción de los contribuyentes; sistemas de pago en cuanto a sus modalidades formas y lugar del mismo; libros, anotaciones y documentos que deban respaldar a las declaraciones y cualquier otro requisito formal que se considere conveniente para mejorar la fiscalización".

Se observa de las disposiciones legales transcritas que las funciones de la Dirección General de Ingresos no sólo se limitan a la fiscalización y recaudación de los impuestos, sino que se extienden a otras relacionadas con su naturaleza como órgano recaudador del Estado, como lo son:

1.  
Conocer todo lo referente al control de cumplimiento de las obligaciones tributarias.
2.  
Expedir los actos administrativos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
3.  
La permanente adecuación de procedimientos y perfeccionamiento de las estructuras y procedimientos administrativos para lograr un mayor rendimiento fiscal.
4.  
Emitir resoluciones generales obligatorias para regular las relaciones formales del Fisco con el contribuyente.
5.  
Autorizar el uso de otros mecanismos para hacer efectivo el pago del impuesto.

Frente a este escenario, consideramos que no se encuentra probada la alegada violación del artículo 952 A del Código Fiscal, toda vez que no se observa que el acto demandado señale que el nuevo mecanismo esté reemplazando una modalidad existente de pago del impuesto de timbre, como lo quiere hacer ver el demandante. En ese sentido, importa aclarar que el artículo 946 que autoriza a la Dirección General de Ingresos a establecer otros mecanismos para hacer efectivo el impuesto de timbre que a nuestro criterio es precisamente se autoriza en el acto atacado a través de una

modalidad de servicio electrónico por internet, pero, en ningún momento se señala que ello es para sustituir la declaración jurada u otra de las modalidades que se enuncia en dicha norma.

En este sentido, debe aclararse que si bien el artículo 958 del Código Fiscal autoriza al Órgano Ejecutivo a establecer procedimientos mecánicos como el de estampar sellos en sustitución de las estampillas y, que consecuentemente, el artículo 962-A del mismo cuerpo legal elimina el papel sellado y notarial sustituyéndolo por papel simple estampado por las estampillas con máquinas franqueadoras autorizadas mediante el Decreto Ley 171 de 1993, esta claro que la finalidad de dicha norma era la de sustituir el uso del papel sellado y notarial y no impedir otras formas de hacer efectivo el impuesto de timbre como lo es la modalidad autorizada mediante el acto impugnado.

Ahora bien, de la lectura de la Resolución demandada, esta Sala observa que la misma versa sobre una autorización para que aquel contribuyente que quiera hacer efectivo el impuesto de timbre, lo pueda hacer por un servicio vía internet y no precisamente con la intención de establecer un mecanismo general. Tampoco, establece el acto impugnado una obligación de utilizar dicho mecanismo, sino que lo plantea como una alternativa que facilite el pago del tributo, sin reemplazar o eliminar dicho pago a través de los otros medios señalados en la ley.

Sobre las consideraciones anotadas se descarta el argumento de la parte actora que señala que el Órgano Ejecutivo, previamente a la emisión del acto impugnado, tenía que dictar una resolución general para autorizar el uso del mecanismo establecido en el acto demandado, por cuanto que la Dirección General de Ingresos está facultada específicamente, por normas posteriores, para conocer y regular todo lo relacionado con el cumplimiento de norma fiscales.

Expuesto lo anterior, la Sala considera que la resolución demandada es acorde con el supuesto previsto en el artículo 946 del Código Fiscal en cuanto a que esa norma contempla la posibilidad que se autorice un mecanismo para la recaudación del impuesto, siempre que a juicio de la Dirección General de Ingresos ese nuevo mecanismo se ajuste a los requisitos de fiscalización y recaudación, sin establecerse que ello tenga carácter general, lo que es concordante al establecerse en dicha norma por otra parte, también la posibilidad de que dicha dirección determine mecanismos con carácter general.

En ese orden, con relación a los requisitos de recaudación y fiscalización debemos anotar que la resolución atacada indica que este novedoso procedimiento pasa por la evaluación del Departamento de Fiscalización del Ministerio de Economía y Finanzas y se consideró que el mismo cumplía con los requisitos correspondientes.

El análisis precedente pone de manifiesto que la resolución atacada no infringe las normas del Código Fiscal citadas por la parte actora, y por tanto, la misma está ajustada a derecho.

Con relación al cargo de ilegalidad del numeral 1 del artículo 5 de la Ley 25 de 1994, a juicio de la Sala no prospera por cuanto que las cuestiones atinentes a si la venta de especies venales por internet es una actividad no autorizada por la licencia tipo A, es una discusión que tiene que ser planteada en cuanto a la legalidad o no de dicha licencia expedida por el Ministerio de Comercio e Industrias y no sobre la legalidad o no del acto impugnado. Los asuntos referentes a la licencia comercial que ha sido extendida a la empresa INTERNET COLLECTING SERVICES OF PANAMA INC no compromete la legalidad de la resolución que es objeto de impugnación en el presente proceso, ya que como se ha indicado en líneas atrás su expedición se ajusta a una hipótesis legal expresamente consagrada en el artículo 946 del Código Fiscal.

En consecuencia, la Sala Tercera (Contencioso Administrativa) de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA QUE NO ES ILEGAL**, la Resolución N° 201-5260 del 27 de diciembre de 2005, emitida por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

**NOTIFÍQUESE,**

**HIPÓLITO GILL SUAZO**

**VICTOR L. BENAVIDES P.**

**JACINTO A. CARDENAS**

**HAZEL RAMÍREZ**

**SECRETARIA ENCARGADA**