

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 1005

Panamá, 11 de septiembre de 2017

**Proceso Contencioso
Administrativo de Plena
Jurisdicción.**

Contestación de la demanda...

La firma forense Rivera, Bolívar y Castañedas, actuando en nombre y representación de la empresa **Melo S.A.**, solicita se declare nula, por ilegal, la Resolución 201-9446 de 1 de agosto de 2013, emitida por la entonces **Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (hoy Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas)**, el acto modificatorio y que se hagan otras declaraciones.

**Honorable Magistrado Presidente de la Sala Tercera de lo Contencioso
Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.**

Acudo ante usted de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 5 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, con la finalidad de contestar la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción que la firma forense Rivera, Bolívar y Castañedas, actuando en representación de la empresa **Melo S.A.**, ha interpuesto en contra de la Resolución 201-9446 de 1 de agosto de 2013, emitida por la entonces **Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (hoy Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas)**, el acto confirmatorio contenido en la Resolución 201-17787 de 22 de octubre de 2015, proferida por la **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, el acto modificatorio contenido en la Resolución TAT-RF-095 de 29 de diciembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo Tributario.

I. Los hechos en que se fundamenta la demanda los contestamos de la siguiente manera:

Primero: Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. fojas 16 a 17 del expediente judicial).

Segundo: No consta el Acta de Proceso 17849 de 23 de abril de 2012; por tanto, se niega.

Tercero: Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. fojas 18 a 22 del expediente judicial).

Cuarto: Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. fojas 23 a 33 del expediente judicial).

Quinto: Es cierto; por tanto, se acepta (Cfr. fojas 33 a 34 del expediente judicial).

II. Normas que se aducen infringidas por la demandante.

La recurrente manifiesta que la resolución emitida por la Subadministradora General de la **Autoridad Nacional de Ingresos Públicos**, hoy **Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**, con la finalidad de sancionar al contribuyente **Melo S.A.**, con la multa de cinco mil balboas (B/. 5,000.00) por el incumplimiento de la obligación de facturar con las formalidades que establece la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976, modificada por la Ley 72 de 27 de septiembre de 2011, es nula, por ilegal, puesto que infringen las siguientes disposiciones legales y reglamentarias:

A. Los párrafos 1 y 4 del artículo 11 de la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976 “Por la cual se modifican algunos artículos del Código Fiscal y se adoptan otras Medidas Tributarias”, modificada por la Ley 72 de 27 de septiembre de 2011, referente a la información que debe contener la documentación de operaciones relativas a la transferencia, venta de bienes y prestación de servicios, y las sanciones con multa de los compradores de bienes y servicio que carezcan de la factura fiscal correspondiente (Cfr. fojas 6 a 8 y 9 a 11 del expediente judicial);

B. El artículo 3 del Decreto Ejecutivo 53 de 16 de junio de 2010, “Por el cual se establecen las normas relativas a la adopción de Equipos Fiscales

para la emisión de comprobantes fiscales y otros documentos” el cual establece la definición de equipos fiscales (Cfr. fojas 8 a 9 del expediente judicial).

III. Descargos de la Procuraduría de la Administración en representación de los intereses de la institución demandada.

La modernización de la Administración Tributaria en la República de Panamá determinó la reforma de la Ley 76 de 1976, mediante la Ley 72 de 27 de septiembre de 2011, a efectos de regular el uso de las máquinas fiscales para que las personas naturales o jurídicas dedicadas a las operaciones relativas a la transferencia, venta de bienes y prestación de servicios y para que cumplan con la debida obligación de documentar sus ingresos mediante una factura.

En tal sentido, la normativa fiscal establece la obligatoriedad de toda persona natural o jurídica que perciba ingresos gravables al uso de las máquinas fiscales, toda vez que la finalidad que debe cumplir la factura relativa a la transferencia, venta de bienes y prestación de **servicio es la de certificar toda operación relativa a transferencias, venta de bienes y prestación de servicios, por parte de todas las personas residentes en el territorio panameño que devenguen o perciban rentas gravables objeto del impuesto sobre la renta a que se refiere el artículo 694 del Código Fiscal, cualquiera sea la forma en que se perfeccione la transferencia o venta de bienes o la prestación de servicios.**

A pesar que el demandante, cita como infringidos los párrafos 1 y 4 del artículo 11 de la Ley 76 de 1976, reformada por la mediante la Ley 72 de 27 de septiembre de 2011, el mismo omite el contenido de la norma, que a la letra señala:

“Artículo 11. Es obligatoria la expedición de factura o de documento equivalente para acreditar toda operación relativa a la transferencia, venta de bienes y prestación de servicios por parte de las personas residentes en el territorio panameño, cualquiera sea la forma en que se perfeccione la transferencia, la venta de bienes o la prestación de

servicios, la forma de pago, así como la nacionalidad de las partes.

También es obligatorio documentar las devoluciones, descuentos y, en general, todo tipo de operaciones realizadas por las personas señaladas en el párrafo anterior.

Párrafo 1. La documentación de las operaciones relativas a transferencias, venta de bienes y prestación de servicios a las que hace referencia este artículo indicará como mínimo:

1. La denominación que corresponda según el tipo de documento, sea factura o recibo.
2. La numeración consecutiva y única de la facturación.
3. El número de registro del equipo fiscal.
4. El nombre y apellido o razón social, domicilio y número de Registro Único de contribuyente del emisor.
5. La fecha (día, mes y año) de emisión de la factura o documento equivalente.
6. La descripción de la operación con indicación de cantidad y monto. Podrá omitirse la cantidad en aquellas operaciones que por sus características no pueda expresarse.
7. El desglose del impuesto de transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios, del impuesto selectivo al consumo de ciertos bienes y servicios y de cualquier otro impuesto de retención que cause la operación.
8. El valor individual de la transferencia, la venta de los bienes o la prestación del servicio o de la suma total de la factura.
9. El logotipo fiscal.
10. En los casos en que se carguen o cobren conceptos adicionales, que se realicen descuentos, bonificaciones, anulaciones o cualquier otro ajuste al precio o remuneración convenidos, la descripción y valor de estos.

...

Párrafo 4. Los compradores de bienes y servicios que a la salida del local o establecimiento comercial

carezcan de la factura o equivalente emitido por los equipos fiscales serán sancionados con una multa, que corresponderá al monto que resulte mayor entre las siguientes opciones:

1. Un balboa (B/.1.00), o
2. El 7% del valor del bien o servicio no facturado.

Estas sanciones serán aplicadas por agentes debidamente acreditados y facultados por la Dirección General de Ingresos.

En todo establecimiento de venta de bienes o servicios a los consumidores, los proveedores de dichos bienes y servicios deberán colocar anuncio de las sanciones antes mencionadas, en forma clara, precisa y en lugar público, en un letrero de dos por cuatro pies y con letras reflexivas de ocho centímetros como mínimo.

Los establecimientos comerciales que no cuenten con el anuncio antes indicado el lugar visible se multarán con cien balboas (B/.100.00), la primera vez, y si el establecimiento reincide, la multa se aumentará en cien balboas (B/.100.00) más cada vez que se compruebe el incumplimiento." (Lo resaltado es nuestro).

De igual forma, observamos que el demandante omite citar el artículo 1 del Decreto Ejecutivo 53 de 16 de junio de 2010, "Por el cual se establecen las normas relativas a la adopción de Equipos Fiscales para la emisión de comprobantes fiscales y otros documentos", el cual desarrolla la norma contenida en el artículo 11 de la Ley 76 de 1976, reformada por la Ley 72 de 27 de septiembre de 2011, antes transcrita. Señala el acto administrativo reglamentario lo siguiente:

"Artículo 1. Están obligados a implementar y cumplir las disposiciones establecidas en el presente Decreto, toda persona natural y jurídica que, según los artículos 11 y 12 de la Ley No. 76 de 1976, modificados por los artículos 133, 134, 135, 136 y 137 de la Ley No. 8 del 15 de marzo de 2010, están obligadas a adoptar y utilizar Equipos Fiscales para documentar las operaciones de transferencias, ventas de bienes y prestación de servicios mediante la expedición de factura o de documento equivalente.

La Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas fijará y publicará la fecha en que se hará efectivo el uso de los Equipos Fiscales.” (Lo resaltado es nuestro).

El legislador panameño ha señalado la obligatoriedad de la emisión de los comprobantes fiscales, a través de los equipos que para tales fines existen en el mercado nacional, estableciendo así mismo, quienes están exentos del uso de los mismos. A tales efectos, el segundo párrafo del artículo 12 de la Ley 76 de 1976, adicionada por la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, que reforma el Código Fiscal, adopta medidas fiscales y crea el Tribunal Administrativo Tributario, establece lo siguiente:

“Artículo 12. La Dirección General de Ingresos podrá exigir al contribuyente que incluya en la factura o documento equivalente cualquier otro aspecto formal que permita el control, registro, contabilización y fiscalización de las transacciones gravadas o exentas que se documenten.

Esta Dirección además podrá establecer otras formalidades y condiciones que deberán reunir las facturas, sus copias y otros documentos equivalentes, incluyendo sin limitación las normas referentes a los medios de emisión de las facturas y documentos equivalentes, su formato y contenido, así como el almacenamiento de sus copias y de otra información de interés fiscal.

Cuando el giro, volumen o naturaleza de las actividades del contribuyente requieran de sistemas de facturación o archivo de documentos de naturaleza tributaria, distintos o especializados, a juicio de la Dirección General de Ingresos y para facilitar el cumplimiento de los requerimientos tributarios, esta podrá, a petición de parte o de oficio, aceptar o establecer nuevas formas, mecanismos, métodos, equipos, instrumentos o sistemas especiales de facturación o archivo de las copias de las facturas.

...

Parágrafo 2. Quedan exceptuados del uso de Equipos Fiscales, las personas dedicadas a las siguientes actividades:

- a. La actividad agrícola.
-

- b. La transmisión de bienes inmuebles y de aquellos bienes muebles que deban constar o consten de escrituras públicas.
 - c. Los servicios de transporte público nacional de personas por vía terrestre y marítima.
 - d. Las operaciones y servicios en general realizados por los Bancos y otros Instituciones Financieras, incluidas las empresas de arrendamiento financiero y los fondos de mercado monetario; así como las realizadas por las instituciones bancarias de crédito o financieras regidas por las leyes especiales, las instituciones y fondos de ahorros, los fondos de pensión, los fondos de retiro y previsión social, y las entidades de ahorro y préstamo; con excepción de las operaciones de arrendamiento financiero o leasing.
 - e. Las operaciones realizadas por la Bolsa de Valores de Panamá.
 - f. Los servicios prestados bajo la relación de dependencia de conformidad con el Código de Trabajo. g. Los servicios prestados en ejercicio de profesiones liberales, artesanales y artísticas.
- ...”.

Como se puede observar, las actividades que realiza el negocio o razón comercial denominado Pio Pío Sucursal 55, regentado por **Empresas Melo S.A.**, **no entra en las excepciones señaladas** en el párrafo 2 del artículo 12 de la Ley 76 de 1976, con sus correspondientes reformas, por lo que **la misma mantiene la obligación de producir y entregar la factura o comprobante fiscal correspondiente.**

En tal sentido, de acuerdo al glosario establecido en el artículo 3 (Sección II sobre Definiciones) contenida en el Decreto Ejecutivo 53 de 16 de junio de 2010, se establece:

“Artículo 3. A los efectos del presente Decreto reglamentario se establecen las siguientes definiciones:

...

COMPROBANTE FISCAL: Es la factura, nota de crédito, nota de débito o documento equivalente emitido por el Equipo Fiscal para ser entregado al comprador o prestatario como constancia de la venta, prestación del servicio u otra operación generadora de ingresos y que reúne los requisitos que para tal efecto señalan las disposiciones fiscales vigentes y el presente decreto.

...”

La entrega de la factura fiscal o documento equivalente emitido por los equipos fiscales, a los compradores de bienes y servicios (consumidor final de los bienes o servicios) es de obligatorio cumplimiento, toda vez que los mismos podrán ser sancionados de acuerdo a lo que establece el párrafo 4 del artículo 11 de la Ley 76 de 1976, como ha sido transcrito anteriormente, por lo que la empresa que emite el mismo, tiene que entregarlo en debida forma como constancia de la operación relativa a transferencias, venta de bienes y prestación de servicios, por parte de todas las personas residentes en el territorio panameño que devenguen o perciban rentas gravables objeto del impuesto sobre la renta a que se refiere el artículo 694 del Código Fiscal, cualquiera sea la forma en que se perfeccione la transferencia o venta de bienes o la prestación de servicios, la nacionalidad de las partes y la forma de pago, toda vez que el interés de la reforma introducida por la Ley 72 de 2011 es responsabilizar al consumidor de la obligación compartida de fiscalizar el cumplimiento de los deberes de los contribuyentes.

De acuerdo a la parte motiva del acto administrativo acusado de ilegal, el mismo da cuenta de la diligencia de inspección ocular realizada el 23 de abril de 2012, que realizó la entonces Autoridad Nacional de los Ingresos Públicos, con el fin de verificar y fiscalizar el tipo de facturación utilizada, así como los comprobantes fiscales (facturas y otros) en el local comercial Pio Pio – Sucursal 55, ubicada en el local 62 del Centro Comercial Plaza Conquistador, ubicada en la vía Domingo Díaz, ubicada en el corregimiento de Juan Díaz, distrito y provincia

de Panamá, perteneciente al contribuyente **Empresas Melo, S.A.** En la misma se señaló:

“MEDIANTE EL OPERATIVO NOS APERSONAMOS AL COMERCIO ARRIBA YA DESCRITO DONDE LOS INSPECTORES NOS PUDIMOS PERCATAR QUE LA CAJERA NO ENTREGA LAS FACTURA A LOS CONSUMIDORES, CUENTAN CON UN EQUIPO FISCAL MARCA HASAR MODELO SMHPT250F20 NÚMERO DE SERIE IFHS110001737. SE ADJUNTA FACTURA NO ENTREGADAS POR LA CAJERA. FUNDAMENTO LEGAL DECRETO 53 DE 16 DE JUNIO DE 2010 Y LEY 72 DEL 27 DE SEPTIEMBRE DE 2011, lo cual hace constar en el Acta de Proceso N° 17849 de 23 de abril de 2012, lo anterior deja como evidencia que la forma de operar del contribuyente no permite la debida fiscalización por parte de la Autoridad Nacional de los Ingresos Públicos, e incumple con lo establecido por las legislaciones vigentes, referente a las formalidades que se deben cumplir para la expedición de facturas o documentos equivalentes para documentar toda operación relativa a transferencias, venta de bienes y prestación de servicios.

...” (Lo resaltado es nuestro) (Cfr. foja 16 del expediente judicial).

En tal sentido, si bien es cierto que la sociedad **Empresas Melo, S.A.**, que regenta la razón comercial Pio Pio – Sucursal 55, cuenta con un Equipo Fiscal marca Hasar modelo SMHPT250F20 número de serie IFHS110001737, la problemática surge porque los dependientes (cajera) de dicho lugar, **no entregan las facturas a los consumidores finales**, situación que implica la no utilización adecuada de los equipos fiscales, en razón que no existe constancia ni evidencia que refleje la fidelidad de la transacción comercial, a efectos de determinar la tributación que corresponda, toda vez que la finalidad de los mismos es, además de entregar la facturación del caso, en la comprobación para los efectos impositivos, de las sumas que deben ser pagadas al fisco panameño.

En tal sentido, no sólo es **obligatoria la expedición de factura o de documento equivalente para acreditar toda operación relativa a la transferencia, venta de bienes y prestación de servicios por parte de las personas residentes en el territorio, sino también la entrega de la factura al**

consumidor final, quien tiene la obligación de tenerla al salir del local comercial correspondiente, so pena de incurrir igualmente en sanción por parte de la Administración Tributaria.

Por otra parte, la sociedad demandante sostiene equivocadamente, entre otras cosas:

“No podemos soslayar la circunstancia que en este tipo de negocios en el cual se expende alimentos de bajo costo, los clientes que acuden a dicho establecimiento, no necesariamente están interesados en conservar consigo recibos del equipo fiscal que en su conjunto documentan operaciones de muy bajo monto, en consecuencia no pueden los operarios de local comercial obligar que el consumidor conserve consigo el mencionado comprobante.

En resumidas cuenta (sic) el contribuyente EMPRESAS MELO S.A. en la operación del negocio PIO PIO SUCURSAL N° 55 cumple con tener instalado un equipo fiscal, con documentar sus operaciones, por lo que no es cierto el presunto incumplimiento esgrimido por la Dirección General de Ingresos, no permite la debida fiscalización de los tributos, ya que cada uno de sus ingresos queda debidamente registrado en los equipos fiscales y en la contabilidad del contribuyente, los cuales son reportados al Fisco mediante las respectivas declaraciones del Impuesto sobre la Renta.” (Cfr. foja 8 del expediente judicial).

Sobre lo anterior, en primer término la Ley no establece como excepción para la utilización de los equipos fiscales correspondientes, que los locales comerciales en los que se expende alimentos de bajos costo, estén interesados o no en conservar los recibos emitidos por el equipo fiscal. **La obligación de la empresa es emitir el documento fiscal correspondiente donde se registra la transacción realizada, y entregarla inmediatamente al consumidor final, sin esperar que la misma sea requerida por éste.**

Por otra parte, si el documento emitido por el equipo fiscal no es entregado al consumidor final, no existe constancia ni evidencia alguna del registro de la transacción comercial realizada, toda vez que la finalidad inmediata de los equipos fiscales, es precisamente poder documentar toda transacción comercial realizada

a efectos que al momento correspondiente, se puedan realizar la determinación tributaria que el contribuyente tiene que realizar a las autoridades del Fisco panameño. En tal caso, reiteramos que la contribuyente **Empresas Melo S.A.** tiene la obligación de tener instalado el equipo fiscal adecuado a efectos de documentar sus operaciones, y de igual forma, entregar las facturas o documentos fiscales del caso al consumidor final, a efectos que se permita la debida fiscalización de los tributos.

Así las cosas, mal puede concluirse que el acto administrativo demandado, incurre en violación directa por omisión del párrafo 1 y 4 del artículo 11 de la Ley 76 de 1976, reformada por la mediante la Ley 72 de 27 de septiembre de 2011.

En cuanto a la presunta violación del artículo 3 del Decreto Ejecutivo 53 de 16 de junio de 2010, por el cual se establecen las normas relativas a la adopción de Equipos Fiscales para la emisión de comprobantes fiscales y otros documentos” el cual establece la definición de equipos fiscales, en los siguientes términos:

“**Artículo 3.** A los efectos del presente Decreto reglamentario se establecen las siguientes definiciones:

EQUIPO FISCAL: Todo equipo autorizado por la Dirección General de Ingresos que procesa, registra, emite y almacena electrónicamente comprobantes fiscales y documentos no fiscales generados como consecuencia de la venta de bienes y prestación de servicios. Los equipos fiscales, sin limitarse, incluyen:
...”

Argumenta la accionante que el equipo fiscal con que cuenta, ha sido debidamente autorizado por la Dirección General de Ingresos y que tiene todos los dispositivos que hacen legal su operación, tales como memoria de auditoría, memoria de trabajo, memoria fiscal, entre otros que hacen imposible la modificación, alteración o eliminación de cualquier registro almacenado, convirtiéndose estos equipos en una herramienta facilitadora de la fiscalización de las actividades u operación de los contribuyentes para el Fisco panameño.

En tal sentido, consideramos que el tema de discusión dentro del presente proceso es la utilización incorrecta de los equipos fiscales, en razón que si bien es cierto, en la diligencia de inspección ocular que sustentó el acto administrativo sancionador, da cuenta de la existencia de dicho equipo, no es menos cierto que no existe evidencia que el mismo esté siendo utilizado en debida forma, porque al no entregar los documentos fiscales que son emitidos por dichos equipos, no existe evidencia que efectivamente las transacciones sean registradas por el contribuyente en debida forma.

En tal sentido, consideramos que no se produce la infracción a la norma, según lo expresa la demandante.

IV. Solicitud de la Procuraduría de la Administración.

En razón de ello, solicitamos respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que **NO ES ILEGAL** la Resolución 201-9446 de 1 de agosto de 2013, emitida por la entonces **Autoridad Nacional de Ingresos Públicos (hoy Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas)**, el acto modificatorio y en consecuencia, se denieguen las pretensiones de la empresa demandante.

V. Pruebas: Objetamos la prueba pericial aducida por la sociedad demandante por ineficaz al tenor de lo dispuesto en el artículo 783 del Código Judicial, toda vez que la Ley 76 de 1976, reformada mediante la Ley 72 de 27 de septiembre de 2011, expresamente establece la obligación de los contribuyentes de emitir la factura fiscal correspondiente, salvo las excepciones establecidas a las que hicimos referencia anteriormente, y no se entiende en este sentido, la razón de ser de la pericia aducida.

No obstante, si la Sala admite la prueba en referencia, objetamos la pregunta tres (3), toda vez que nos encontramos en un procedimiento sancionador tributario y no ante un tema de alcance fiscal, por lo que no tiene relevancia el

monto o promedio de las operaciones o transacciones que se realizan en la razón comercial Pio Pio, Sucursal 55.

De igual forma, en el evento que la Sala Tercera admita la prueba pericial, designamos como perito de la entidad demandada al Licenciado Octavio Enrique Castillo Benítez, portador de la cédula de identidad personal 8-154-2256, con profesión de Contador Público Autorizado, idoneidad 155-2003.

Con el propósito que sea solicitado por el Tribunal para ser incorporado a este proceso, **se aduce** como prueba documental la copia autenticada del expediente administrativo relativo al presente caso, el cual reposa en los archivos de la entidad demandada.

VI. Derecho: No se acepta el invocado por la demandante.

Del Señor Magistrado Presidente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración


Mónica I. Castillo Arjona
Secretaria General