

, 27 de abril de 1994.

Honorable Representante
ALVARO MARTINEZ
Presidente del Consejo
Municipal de Dolega-Chiriquí
Provincia de Chiriquí
E. S. D.

Señor Representante:

Pláceme responder a su atenta nota N° 030-94, fechada el 15 del mes corriente, mediante la cual nos solicita aclarar la duda existente respecto a "si los incentivos a que se refiere la Ley (N° 3 de 1986) en su artículo 9, ordinal A, de impuestos y tasas, son aplicables a los regímenes impositivos Municipales o si por el contrario se refieren únicamente a impuestos, tasas y derechos nacionales."

Al efecto, resulta conveniente transcribir en primer lugar, la disposición objeto de la consulta:

"ARTICULO 9: Las empresas que se acojan al régimen de la presente Ley y que destinen su producción al mercado doméstico, gozarán de los incentivos fiscales que a continuación se expresan:

- a) Exoneración total (100%) durante los primeros cinco (5) años de vigencia de la presente Ley, de los impuestos de introducción, contribuciones, gravámenes y tasas o derechos aduaneros sobre la importación de las materias primas, productos semielaborados o intermedios y cualesquiera otros insumos, así como los repuestos de maquinarias y equipos, envases y empaques que entren en la composición o en el proceso de elaboración del producto, sobre los cuales sólo pagarán el Impuesto sobre Transferencia de Bienes Inmuebles (ITBI). A partir del sexto año, las empresas podrán

importar las materias primas, productos semielaborados o intermedios, repuestos de maquinarias y equipos, envases, empaques y demás insumos que entren en la composición o en el proceso de elaboración de sus productos, pagando, en adición al Impuesto sobre Transferencia de Bienes Muebles (ITBM), únicamente un impuesto de importación equivalente al tres por ciento (3%) del valor CIF de los insumos extranjeros. Queda entendido que lo dispuesto en este literal excluye la aplicación de cualquier otro impuesto, contribución, gravamen, tasa o derecho aduanero sobre la importación de dichos insumos.

PARAGRAFO: Las empresas que produzcan parcialmente para la exportación, podrán solicitar la devolución de los impuestos causados por la importación de las materias primas, productos semielaborados o intermedios, envases y empaques utilizados en la producción efectivamente destinada a la exportación. El Ministerio de Hacienda y Tesoro establecerá la metodología para la devolución de los mencionados impuestos..."

De acuerdo con esta norma, durante los primeros cinco (5) años de vigencia de dicha ley, esto es, durante el período comprendido entre el 24 de marzo de 1986 y el 24 de marzo de 1990, las empresas que se dediquen a actividades industriales o manufactureras, "que se acojan al régimen de la presente Ley (entiéndase aquellas que celebren contrato con la Nación), podían introducir al país totalmente libre de impuestos de importación, gravámenes, tasas o derechos aduaneros, las materias primas, productos semielaborados, repuestos de maquinarias y equipos, envases, empaques y otros insumos que necesiten para la elaboración de sus productos destinados al mercado doméstico, debiendo pagar tan sólo el 5% del Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles (ITBM). A partir del sexto año de vigencia de la ley, es decir desde el 28 de marzo de 1990, las importaciones que hagan las referidas empresas de insumos, materias primas, envases, empaques, productos semielaborados o intermedios, repuestos de maquinaria y equipos, darán lugar al cobro de una tarifa especial

equivalente al tres por ciento (3%) del valor CIF de dichos productos, en concepto de impuestos de importación, en sustitución al pago del 5% de Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Muebles (ITBM), con exclusión de la aplicación de la "aplicación de cualquier otro impuesto, contribución, gravamen, tasa o derecho aduanero sobre la importación de dichos insumos."

Ahora bien, resulta claro que la exoneración y rebaja de impuestos de importación, contribución, gravamen, tasa o derechos aduaneros, a que se refiere el artículo 9, literal a) de la Ley 3 de 1986, no incluye los tributos municipales, por dos (2) razones fundamentales, a saber:

1. Porque en la Ley 3 de 1986 no se contempla expresamente como incentivo para la promoción de las industrias, la exoneración de impuestos municipales de allí que sea aplicable a esta materia el principio universal de derecho fiscal relativo a la "interpretación restricta" de las excepciones a obligaciones o deberes tributarios, cuya vigencia ha reconocido la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, mediante resolución fechada 15 de enero de 1992, que en lo pertinente expresa:

"Existe consenso entre los estudiosos de las Ciencias del Derecho en cuanto a que las normas de excepción deben ser objeto de una interpretación restrictiva. Así, Karl Larenz, tradista alemán, señala que sólo cuando se trata de una excepción también, según la cosa, la regla de interpretación aducida tiene un valor restringido.

Se trata también de una excepción según la cosa cuando la ley ha infringido, respecto a determinados casos, las mas de las veces estrictamente delimitados, una regla que intenta conseguir validez en el más amplio sentido posible porque su realización pareció al legislador, incluso en esos casos, poco practicable e inoportuna y debido a ello, creyó aquí poder renunciar a ello. Se tiene que evitar que mediante una interpretación demasiado amplia de las disposiciones excepcionales, o mediante su aplicación analógica, la intención del legislador se trueque finalmente en lo contrario a ella."

2. Por otro lado, es un hecho que la importación de insumos, maquinarias, repuestos, etc., se encuentra gravada por la Nación, no obstante que se haya exonerado total o parcialmente del pago de los impuestos correspondientes a las industrias que se acojan al régimen de ley 3 de 1986. Por tanto, no es dable a ningún Municipio pretender recaudar Impuestos Municipales, que tengan como base imponible el mismo hecho generador del tributo aludido, ya que ello daría lugar a una doble imposición prohibida expresamente en la Ley 106 de 1973, en los artículos 21 y 79, que literalmente expresan:

"Artículo 21: Es prohibido a los Consejos:

...

6. Gravar con impuesto lo que ya ha sido gravado por la Nación."

"Artículo 79: Las cosas, objetos y servicios ya gravados por la Nación no pueden ser materia de impuestos, derechos y tasas municipales, sin que la ley autorice especialmente su establecimiento."

Cabe señalar que, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia en reiteradas ocasiones, ha declarado nulos por ilegales Acuerdos Municipales, mediante los cuales se gravaban con Impuestos Municipales actividades que con antelación habían sido objeto de gravamen nacional. Ejemplo de ello, lo constituye la Sentencia dictada el 26 de noviembre de 1993, que recayó a demanda interpuesta por la Asociación Panameña de Acuicultores (ASPAC), en que se declaró nulo por ilegal el artículo 2, Código 1.1.2.6.99, del Acuerdo N° 8 de 24 de noviembre de 1992, que gravaba a los criadores de camarones con impuesto Municipal.

Por lo expuesto, somos de la opinión que no se debe imponer ningún impuesto Municipal a las industrias establecidas en el país, sobre las importaciones que hagan de insumos, materias primas, envases, equipos, etc., no obstante que el artículo 9, literal a) de la Ley N° 3 de 1986, no incluye la exoneración de impuestos, tasas o derechos municipales.

Es importante señalar también que la exoneración a que se refiere la norma invocada en su consulta, esta referida a impuestos, contribuciones, tasas o derechos

aduaneros relacionados en la introducción de materias primas, productos semielaborados o intermedios; los cuales en ningún momento podrán gravar el municipio por ser gravámenes nacionales y no municipales. Obsérvese que ninguna de las exoneraciones concedidas en la Ley está referida a impuestos, tasas o derechos gravados por el Municipio y en consecuencia no existe limitación, restricción, eliminación o afectación de los derechos de los municipios para gravar en la forma que indica la Ley y los Acuerdos Municipales.

Esperamos de esta manera haber absuelto debidamente su solicitud.

Atentamente,

LIC. DONATILO BALLESTEROS S.
PROCURADOR DE LA ADMINISTRACION

2/DBS/au