

solicitó a la Dirección de Consular Comercial de la Contraloría General de la República, el refrendo de las Declaraciones de Aduana No. 306304 y No. 306305, consignadas a favor de la Sociedad antes
Licenciado
FRANKLIN BRICEÑO ROMERO
Contralor General de la República
encuentra fundamentada en los hechos, que
importancia que revisten para nuestra opinión jurídica,
S. de C. a continuación:

Señor Contralor: La Dirección General de Aduanas del Ministerio de Hacienda y Tesoro, mediante el Oficio No. 4075-Leg. de 17 de agosto del presente año, por medio del cual se nos consulta algunos aspectos relacionados con el régimen impositivo establecido en el Contrato de Operación, Desarrollo y Administración de una terminal de contenedores en el Puerto de Manzanillo, Coco Solo, entre el Estado y la Sociedad Motores Internacionales, S.A. y áreas de operación del muelle en el Puerto de Manzanillo.

Concretamente la interrogante contenida en su Consulta jurídica, es la siguiente:

conocimiento de la antes dicha exención tributaria por parte de la Dirección General de Aduanas, se fundamenta en las "Al tenor de lo indicado en el numeral 5 del artículo 217 del Estatuto Fundamental Patrio, elevamos mediante la presente nota, consulta para saber si dentro de la Ley 31 del 21 de diciembre de 1993 Por la cual se aprueba el Contrato de Operación, Desarrollo y Administración de una Terminal de Contenedores en el Puerto de Manzanillo, Coco Solo, Provincia de Colón, entre El Estado y la Sociedad MOTORES INTERNACIONALES, S.A. se encuentran incluidos dentro de los privilegios; la exoneración del impuesto de importación de los lubricantes y combustibles". (El subrayado es nuestro).

Para un mejor entendimiento de la consulta planteada, es preciso realizar un análisis de las circunstancias que originan la misma.

Así tenemos que el Licenciado Franklin Briceño Salazar, actuando en nombre y representación de COLDRAGADOS panama, S.A., del contratista MOTORES INTERNACIONALES, S.A.

solicitó a la Dirección de Consular Comercial de la Contraloría General de la República, el refrendo de las Declaraciones de Aduana No. 306304 y No. 306305, consignadas a favor de la Sociedad antes señalada. mediante Nota No. 201-152 de 2 de marzo de 1994, pudiendo nuestro representado, en

Dicha solicitud se encuentra fundamentada en los hechos, que por la importancia que ~~los~~ revisten para nuestra opinión jurídica, transcribimos a continuación: Ley No. 73 de 1993.

"PRIMERO: La Dirección General de Aduanas del Ministerio de Hacienda y Tesoro, mediante Resolución No. 704-04-94 de 23 de mayo de 1995, resolvió autorizar a COLDRAGADOS PANAMA, S.A., la exoneración de UN MILLON QUINIENTOS MIL (1,500.00) galones de combustible, y CINCUENTA mil (50,000) galones de lubricantes para ser utilizados en los trabajos de dragado del canal de acceso y áreas de operación del muelle en el Puerto de Manzanillo, ~~en el~~ mantenimiento de la Terminal Atlántica.

SEGUNDO: El reconocimiento de la antes dicha exención tributaria por parte de la Dirección General de Aduanas, ~~se~~ fundamenta en las cláusulas Sexta y Décimo Tercera del Contrato Ley No. 73 de ~~1993~~ de ~~11~~ de noviembre de 1993, relativo ~~al~~ Operación, ~~del~~ Desarrollo y Administración de una Terminal de Contenedores en el Puerto de Manzanillo, ~~en~~ Coco Solo, Provincia de Colón, entre el Estado y la ~~empresa~~ sociedad Motores Internacionales, S.A., aprobado mediante Ley No. ~~31~~ de ~~21~~ de diciembre de 1993.

TERCERO: La cláusula Sexta del Contrato Ley No. 73 previene que se ~~de~~ considerarán como empresas ~~o~~ subsidiarias ~~o~~ afiliadas ~~del~~ del contratista, ~~o~~ aquellas ~~o~~ personas ~~o~~ que se dediquen, dentro del área del proyecto, a las mismas actividades ~~o~~ en ~~o~~ que se dedica el contratista, ~~o~~ bien ~~o~~ a actividades complementarias, siempre que guarden relación con la operación de la terminal, aun cuando mantengan su personalidad individual. ~~Es por~~

CUARTO: En efecto, COLDRAGADOS PANAMA, S.A., califica como empresa afiliada o subsidiaria del contratista MOTORES INTERNACIONALES, S.A.

al género de los materiales y/o materias.
 Así lo ha expresado la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro, mediante Nota No. 201-152 de 2 de marzo de 1994, pudiendo nuestro representado, en consecuencia, amacógerse a los beneficios fiscales otorgados en la cláusula Décimo Tercera del Contrato Ley No. 73 de 1993, y/o tributos con relación a la compra de cemento.

QUINTO: La cláusula Décimo Tercera del Contrato Ley No. 73 de 1993, otorga al contratista y a todas sus empresas subsidiarias y/afiliadas, durante toda la vigencia del contrato, exoneración de todo impuesto, contribución, tasa o derecho de importación sobre los equipos, maquinaria, materiales, materias primas, grúas, vehículos, artefactos, carga y contenedores destinados para la construcción, operación, el mantenimiento de la Terminal Atlántica, la General de la República, en cuanto a que la

SEXTO: La enumeración anterior es expresa y precisa en cuanto al género de los bienes cuya exoneración se otorga, así como equipos, maquinarias, materiales, materias primas, grúas, vehículos, artefactos, carga y contenedores. No obstante, la enumeración es numerosa apertur en cuanto a la especie. Nada se dice en cuanto a qué clase de maquinarias, qué tipo de carga, ni mucho menos, qué materiales o materias primas quedan incluidos en el género. tributo, carga, gravamen o contribución, los materiales y/o materias. De allí que son objeto de la exoneración todas aquellas especies que pertenecan a los géneros exonerados. De otra suerte, el Estado tendría que avocarse a una enumeración casuística, extensiva y jamás completa, de las especies contenidas en cada género exonerado, exclusivamente a la construcción de la

SEPTIMO: A COLDRAGADOS PANAMA, S.A. se dedica única y exclusivamente a realizar labores de dragado en el Puerto de Manzanillo. Es por ello que su insumo principal lo constituyen el combustible y los lubricantes que utilizan sus grúas para dichas labores. El combustible y los lubricantes pertenecen indiscutiblemente

al género de los materiales y/o materias primas cuya exoneración es otorgada en la Ley 31 de 1993. Así se evidencia en un gran número de contratos administrativos. (vgr. Contrato

OCTAVO: Así, CONSTRUCTORA URBANA, S.A., el (CUSA), quien también goza de la categoría de subsidiaria o afiliada del Contratista, ha sido exonerada de tasas, impuestos y/o tributos con relación a la compra de cemento, especie no enumerada específicamente en la Cláusula Décima Tercera del Contrato Ley No. 73 pero indudablemente contenida en el género de materiales y/o materias primas aunque expresamente se refiere la cláusula en cuestión. (Véase Resolución No. 201-048 de 13 de enero de 1995, de la Dirección General de Ingresos).

Compartimos el criterio de la Dirección de Asesoría Legal de la Contraloría General de la República, en cuanto a que la Constitución Nacional determina que sólo es viable la exoneración tributaria cuando la ley lo determina expresamente y siempre que se cumpla el procedimiento que en la misma establece. En forma alguna, que el combustible y los lubricantes hayan sido

NOVENO: Compartimos el criterio de la Dirección de Asesoría Legal de la Contraloría General de la República, en cuanto a que la Constitución Nacional determina que sólo es viable la exoneración tributaria cuando la ley lo determina expresamente y siempre que se cumpla el procedimiento que en la misma establece. En el caso que nos ocupa, la Ley 31 de 1993, que aprueba el Contrato Ley No. 73 del mismo año, determina expresamente que, en efecto, están exonerados del pago de todo impuesto, tributo, carga, gravamen o contribución, los materiales y/o materias primas que se utilicen en la construcción de la Terminal Atlántica. El combustible y los lubricantes cuya exoneración, ha sido reconocida por la Dirección General de Aduanas son materiales, género expresamente determinado en la Ley, y son destinados exclusivamente a la construcción de la Terminal Atlántica entre sus funciones la administración, reconocimiento, control y fiscalización de los tributos aduanales, según se advierte en la Ley 16 de 1979, por lo que

DECIMO PRIMERO: Tenga además en cuenta nuestro Despacho que, en los contratos administrativos, el Estado ha adoptado por

norma el excluir expresamente aquellos insumos no contemplados en las exoneraciones otorgadas. Así se evidencia en un gran número de contratos administrativos. (Véase Contrato de Operaciones de Hidrocarburos No. 03 entre el Gobierno de la República de Panamá y Texaco Exploration Panama, Inc., de 21 de febrero de 1991-G.O. No. 21,756; Contrato No. 6 de 1992 del Ministerio de Comercio e Industrias-G.O. No. 22,192; Contrato de Asociación enmendado y reiterado de 8 de julio de 1981, celebrado entre la República de Panamá, Northville Industries Corp. y Petroterminales de Panamá, S.A., entre otros); sub-contratos celebrados entre aquella con empresas como la que Del contenido del Contrato Ley No. 73 de 1993 se desprende, en forma alguna, que el combustible y los lubricantes hayan sido expresa o implícitamente excluidos.

DECIMO SEGUNDO: La señora Ministra de Comercio e Industrias, cuya cargo estuvo la negociación del Contrato Ley No. 73 de 1993, manifiesta en su Nota No. 0710-95 de 6 de abril de 1995, no tener inconveniente en que la empresa COLDRAGADOS PANAMA, S.A., sea exonerada del arancel de importación de combustible, siempre que el mismo sea utilizado dentro del área del proyecto, a la luz y bajo el espíritu de la Cláusula Décimo Tercera del Contrato Ley No. 73 de 1993 en la entrega de la misma y neiastos ciertos.

DECIMO TERCERO: Sirvase notar vuestro Despacho que el reconocimiento de la exoneración sobre combustible y lubricantes a favor de COLDRAGADOS PANAMA, S.A., corresponde al insumo utilizado durante todo el año 1994 y parte del año 1995.

DECIMO CUARTO: La Dirección General de Aduanas, tiene entre sus funciones la administración, reconocimiento, control y fiscalización de los tributos aduaneros, según se advierte en la Ley 16 de 1979, por lo que la antes dicha Resolución No. 704-04-94 de 23 de mayo de 1995, emitido por Dicho Despacho, está dentro del espectro de sus atribuciones que la misma establece.

De otra parte, la Directora General de Industrias del DECIMO QUINTO. El Artículo 524 del Código Fiscal es enfático al señalar que cuando el importador esté exento del impuesto de importación, en virtud de contrato con el Estado, bastará acompañar con la Declaración de Aduanas copia autenticada de la resolución por la cual el Ministerio de Hacienda y Tesoro lo haya autorizado. Así se ha hecho en el caso que nos ocupa.

DECIMO SEXTO: Por último, tengase en cuenta que el precio de la obra contratada por MOINSA con el Estado, y los sub-contratos celebrados entre aquella con empresas como la que representamos, están basados en las exenciones tributarias otorgadas por la Ley 31 de 1993 y reconocidas por el Ministerio de Hacienda y Tesoro, a través de sus Direcciones y Departamentos.

Mediante el No. 31 de 21 de diciembre de 1993, la Asamblea Legislativa aprobó el Contrato No. 73 "Por el cual se aprueba el Contrato de Operación, Desarrollo y Administración de una Terminal de Contenedores en el Puerto de Manzanillo, Provincia de Colón, entre el Estado y la sociedad MOTORES INTERNACIONALES, S.A. En dicho contrato, el Estado concedió una serie de incentivos fiscales, con el objeto de promover las inversiones en nuestro país. Nos tenemos a nosotros mismos representado, quien desprovisto de los insumos necesarios para cumplir con las labores de dragado, tendrá que paralizar la obra, con la consecuente mora en la entrega de la misma y nefastos efectos económicos para todas las partes involucradas." Durante toda la vigencia del contrato, las siguientes exoneraciones, derechos y privilegios:

Ante tal solicitud, la Contraloría General de la República mediante Memorando No. 735-Leg de 15 de junio de 1995, dirigido a la Directora de Consular Comercial, señaló que la Cláusula Décima Tercera del Contrato de Operación, Desarrollo y Administración de una Terminal de Contenedores en Puerto Manzanillo, Provincia de Colón, no precisa entre los insumos sujetos a la exoneración del impuesto de importación a los combustibles y lubricantes.

Agrega el Memorando en referencia, que de conformidad con el principio de legalidad, sólo es viable una exoneración tributaria cuando la Ley lo determina expresamente y siempre que se cumpla el procedimiento que la misma establece.

continuación:

De otra parte, la Directora General de Industrias del Ministerio de Comercio e Industrias, en Oficio No. DGI-189 de 27 de Julio de 1995, dirigido a la Directora de Consular Comercial de la Contraloría General de la República, señaló que los combustibles y lubricantes son considerados insumos y no materiales o materias primas, como pretende hacer ver COLDRAGADOS, S.A.

Por último, la señora Ministra de Comercio e Industrias, en Oficio No. 0710-95 de 6 de abril de 1995, dirigido a MOTORES INTERNACIONALES, señaló que su Ministerio no tenía inconvenientes en exonerar del arancel de importación, al combustible utilizado en el proyecto que esa empresa desarrolla en la Isla Manzanillo, siempre y cuando dicho combustible sea utilizado dentro del área del proyecto.

En base al planteamiento anterior y a la diferencia de criterios, es que la Procuraduría de la Administración emitirá su opinión jurídica, previa las siguientes Consideraciones.

Mediante Ley No. 31 de 21 de diciembre de 1993, la Asamblea Legislativa aprobó el Contrato No. 73, "Por el cual se aprueba el Contrato de Operación, Desarrollo y Administración de una Terminal de Contenedores en el Puerto de Manzanillo, Coco Solo, Provincia de Colón, entre el Estado y la Sociedad Motores Internacionales, S.A.

En dicho contrato, el Estado, concedió una serie de incentivos fiscales, con el objeto de promover las inversiones en nuestro país. Así tenemos que la Cláusula Décima Tercera de este Contrato Ley, prevé lo siguiente:

"DECIMA TERCERA: EL ESTADO otorga a LA EMPRESA, y a sus compañías subsidiarias y afiliadas, durante toda la vigencia del presente contrato, las siguientes exoneraciones, derechos y privilegios:

A. Exoneración de todo impuesto, contribución, tasa o derecho de importación sobre los equipos, maquinarias, materiales, materias primas, grúas, vehículos, artefactos, carga y contenedores destinados a la construcción, operación y mantenimiento de la TERMINAL ATLANTICA

De la cláusula anteriormente citada, se destaca que el Estado concedió a LA EMPRESA y compañías subsidiarias, exoneraciones de todos los impuestos que graven los objetos que se enumeran a continuación:

- 1.- Equipos
- 2.- maquinarias
- 3.- materiales
- 4.- materias primas
- 5.- grúas
- 6.- vehículos
- 7.- artefactos
- 8.- carga
- 9.- contenedores.

carga y contenedores, necesarios para la actividades bajo el contrato. Pero de ninguna manera se encuentran incluidos dentro de estas exoneraciones los lubricantes utilizados en estas operaciones.

los beneficios que establece la Cláusula Vigésima Primera, a subsidiaria COLDRAGADOS, S.A., serian las de adquisición o compra de grúas, equipos o maquinarias para el dragado en Puerto Manzanillo, pero en ellos no se encuentran

Como se desprende de lo antes expuesto, COLDRAGADO, S.A., subsidiaria de MOTORES INTERNACIONALES, considera que el combustible y lubricantes que utilizan sus maquinarias en el dragado del Puente de Manzanillo, se clasifican dentro de los materiales y materias primas que exoneran la Cláusula Décimo Tercera del Contrato Ley citado, ya que según ellos, dicha cláusula nada dice en cuanto a que materiales o materias primas quedan incluidas dentro de dicha cláusula, por lo que debe entenderse que se trata de una enumeración "numerus apertus".

A este respecto, es importante señalar que las normas que establecen exoneraciones o beneficios tributarios son taxativas y deben ser interpretadas en forma estricta. No es admisible, por tanto, la interpretación extensiva ni tampoco la integración por vía de la analogía. Por tanto, la exención de materiales de construcción, por ejemplo, no podría interpretarse como extendida analógicamente a materiales químicos.

Por lo anterior, la interpretación de la Cláusula Vigésima Tercera de este Contrato debe ser restrictiva, lo que se traduce en que las exoneraciones sólo deben incluir los aspectos determinados en dicha cláusula. O sea, cuando esta se refiere a materiales y materias primas, debe entenderse que se trata de exoneraciones a todos los materiales que haya necesidad de importar al país para ser usados y/o incorporados permanentemente en esta obra.

La cláusula reproducida no da margen para considerar como exonerados el combustible y los lubricantes utilizados por las maquinarias de la subsidiaria de la Compañía MOTORES INTERNACIONALES, S.A., ya que estos productos no son considerados materiales o materias primas, sino que se les denomina insumos; los cuales no se encuentran exonerados de causar el impuesto de importación.

Las exenciones a que se obligó el Gobierno panameño se limitan a los equipos, maquinarias, materiales, materia prima, grúas, (el resaltado y subrayado es nuestro).

Esta norma es clara e ilustrativa para el caso que nos ocupa, vehículos, artefactos, carga y contenedores, necesarios para la ejecución de las actividades bajo el contrato. Pero de ninguna manera se encuentran incluidos dentro de estas exoneraciones los combustibles y lubricantes utilizados en estas operaciones.

Los beneficios que establece la Cláusula Vigésima Primera, a favor de la subsidiaria COLDRAGADOS, S.A., serían las de adquisición o compra de grúas, equipos o maquinarias para el dragado en Puerto Manzanillo, pero en ellos no se encuentran incluidos los insumos.

Cuando la Cláusula antes citada, se refiere a materiales y materia prima, es para señalar que se trata de materiales o materia prima que se requieran para la construcción de la infraestructura antes señalada; por ejemplo: acero, hierro, piedra, tosca, concreto, etc., mas no así, los insumos, como lo son el combustible y los lubricantes que utilizan las maquinarias en ese proyecto.

Si la intención del Estado hubiese sido la de exonerar tanto al contratista como a las subsidiarias de éste, así lo habría dispuesto expresamente en dicha Cláusula. A manera de ejemplo, tenemos la Ley 25 de 30 de noviembre de 1991, "Por la cual se establece un Régimen Especial, Integral y Simplificado para la creación y funcionamiento de Zonas Procesadoras para la Exportación"; la cual al referirse al régimen fiscal, dispone en su artículo 27 lo que sigue:

"ARTICULO 27: Las Zonas Procesadoras para la Exportación son zona libre de impuestos, por consiguiente, las empresas a que se hace referencia esta ley, así como toda actividad, operación, transacción, trámite y transferencia de bienes muebles e inmuebles, compra e importación de equipos y materiales de construcción, materias primas, herramientas, accesorios, INSUMOS y todo bien o servicios requeridos para sus operaciones, que se realicen dentro de las zonas Procesadoras, están ciento por ciento libres de impuestos directos e indirectos, contribuciones, tasas, derechos y gravámenes nacionales.

LICDA. ALMA MONTENEGRO DE FLETCHER
PROCURADORA DE LA ADMINISTRACION

..."

(El resaltado y subrayado es nuestro).

TERCERO: El 4 de septiembre de 1994,
el Señor BORBUA prescindió de septiembre de 1995.
licencia con sueldo aduciendo que en
1989, después de haber sido (elegido)
Alcaldé quiso retornar al cargo en la
Corporación y no lo dejaron ingresar.

Esta norma es clara e ilustrativa para el caso que nos ocupa,
pues, en la misma se señala expresamente que la importación de
equipos, materiales de construcción, materias primas e insumos,
están libres del pago de cualquier impuesto nacional, derechos,
tasas o contribuciones que se causaren en virtud de las
actividades, transacciones, transferencias, compras u otras
operaciones que realicen estas empresas dentro de las zonas
procesadoras para exportación.

Señor Director:

Por todas las consideraciones anteriormente expuestas, nuestra
respuesta a su consulta es la siguiente: su Nota N°95-09-10800-
686, fechada 8 de agosto de 1995, por la cual eleva

a. Los lubricantes y combustibles que son utilizados por la
subsidiaria de MOTORES INTERNACIONALES, S.A. para el dragado del
Puerto de Manzanillo, no pueden ser considerados como materiales o
materias primas, amparadas bajo las exoneraciones contenidas en la
Cláusula Vigésima y Tercera del Contrato Ley No. 73 de 21 de
diciembre de 1993.

Expone los hechos que motivan su consulta de la
b. Los lubricantes y combustibles que utiliza COLDRAGADOS,
S.A., son considerados insumos por la Dirección General de
Industrias del Ministerio de Comercio e Industrias, por lo que al
no estar contemplados expresamente en la Cláusula Vigésima Tercera
del contrato ley antes señalado, deben pagar el impuesto
correspondiente. Último decreto de nombramiento el N°
de 28 de mayo de 1975, como asistente

c. A pesar de que el contrato, en referencia, tiene la
intención de atraer inversiones a nuestro país, por medio de
incentivos fiscales como lo son las exoneraciones; los lubricantes
y combustibles utilizados por COLDRAGADOS, S.A., no se encuentran
entre las exenciones otorgadas en la cláusula antes señalada, a la
compañía MOTORES INTERNACIONALES, S.A., por lo que no puede darse
una interpretación extensiva a dicha cláusula, so pretexto de darle
un sentido más amplio del que surge de su contenido literal, ya que
como lo dejamos expuesto en líneas anteriores, la interpretación de
las exoneraciones fiscales debe ser restrictiva dada su naturaleza.

Es en este período (1984-1989) que el
reclamante BORBUA ALGEDO, fue elegido

Del señor Contralor, con toda consideración y aprecio.
San Francisco en la Provincia de
Veraguas, a los días

Atentamente,

LICDA. ALMA MONTENEGRO DE FLETCHER
PROCURADORA DE LA ADMINISTRACION