

20 de agosto de 1996,

Licenciado

Roy A. Rivera E.

Director Ejecutivo del Instituto
Panameño de Comercio Exterior.
E. S. D.

Señor Director:

Con agrado le brindamos nuestro criterio jurídico, en relación con su Nota consultiva identificada ASELEG No. 148, de 17 de julio de 1996. Esta Consulta llegó a la Procuraduría de la Administración, el día 22 de julio de 1996, junto con la juiciosa opinión legal de la Licenciada DIXIANA CANDANEDO, Asesora Legal del Instituto Panameño de Comercio Exterior (en lo sucesivo el I.P.C.E).

Antes de emitir nuestro parecer jurídico respecto a esta Consulta administrativa, es de rigor hacer la siguiente aclaración de tipo procedimental:

"AB INITIO", queremos dejar planteada nuestra relativa incompetencia para absolver esta Consulta. Esto en tanto que uno de los requisitos para que sea viable la Consulta administrativa es que el asunto tratado, no sea de conocimiento de otra autoridad.

Ciertamente, como tiene a bien decir el Licenciado MANUEL ANTONIO BERNAL, en su excelente Trabajo de Graduación intitulado la Asesoría Jurídica del Procurador de la Administración: "resulta que se debe respetar la competencia que tienen las demás autoridades, por ministerio de la Ley, para absolver determinados problemas concernientes al Derecho".

Efectivamente, la ley especial sobre esta materia: el Código Fiscal, según su complemento en la Ley No.108 de 1874, la Ley No. 2 de 1986 y la Ley 4 de 1994, al referirse a las posibles dudas interpretativas respecto a los incentivos fiscales a las exportaciones de mercaderías dentro de la Zona Libre de Colón, (que es en fondo, la cuestión consultada), le atribuye la competencia de resolver tales incertidumbres, a la Comisión Técnica de Incentivos a las Exportaciones, del "Ministerio de Comercio e Industrias" y a la Dirección General de Ingresos, por medio de resoluciones, del "Ministerio de Hacienda y Tesoro".

Específicamente esta competencia la plantean los artículos 8 y 9 de la Ley 108 de 1974, el artículo 7 del Decreto de Gabinete 109 de 7 de mayo de 1970, según su reforma verificada por vía del Decreto No. 69 de 30 de mayo de 1996; y el artículo 13 de la Ley 2 de 20 de marzo de 1986.

A pesar de esta presunta incompetencia, por lo importante del cuestionamiento, amén de involucrar una temática de suyo fundamental; nos permitimos, por vía de nuestra opinión, colaborar en la solución de la problemática planteada.

Hecha esta aclaración, veamos el contenido exacto de la Consulta que, por cuestiones metodológicas, nos permitimos dividir en apartes y sub-apartes.

I.- EL INTERROGANTE.

Su interrogante específico esta redactado de la siguiente forma: ¿Se beneficia del incentivo fiscal del CAT las exportaciones que realicen las empresas de bienes no tradicionales producidos o elaborados por tal o parcialmente en Panamá, utilizando la vía o infraestructuras de Zona Libre de Colón?

II.- LA OPINIÓN JURÍDICA DE LA ASESORA DEL I.P.C.E.

La Asesora Legal parte del estudio de los artículos 2 y 3 de la Ley NQ. de 16 de enero de 1991, la cual a su vez restablece la vigencia de la Ley 108 de 30 de diciembre de 1974.

Observa la Licenciada Dixiana Candanedo, que a pesar de expresar claramente el literal "q" del artículo NQ.2 de la Ley 2 de 1991, que las ventas efectuadas desde la Zona Libre de Colón, no se consideran como exportaciones no tradicionales; no cabe duda que, las empresas establecidas en esa zona reexportación deben ser consideradas, a tenor del artículo 3 de esa misma Ley, empresas exportadoras.

Así pues, entiende la Asesora Legal del I.P.C.E, que al ser empresas exportadoras, a no dudar deben ser beneficiadas con el sistema de Certificados de Abono Tributario (CAT). Es decir que, ese principal vehículo de mercado de exportación, hacia el hemisferio americano, cual es la Zona Libre de Colón; debe ser estimulado por vía de los subsidios denominados CAT.

III.- OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN.

Ya en ocasión de su interesante Nota consultiva identificada ASBLEG NQ.150, tuvimos ocasión de externar nuestro punto de vista

respecto a la visión rectora del Estado en la materia económica tributaria. Así pues que nos reiteramos en tales consideraciones, haciendo la advertencia de que en esta actual Consulta, es de suyo importante recordar que la actual visión del Gobierno, en materia de exoneraciones e incentivos fiscales, es precisamente, la liberación o desincentivación fiscal. Esto, con la pretensión de que las empresas se hagan competitivas y con ello puedan salirle al frente a un mercado liberalizado y sobre todo internacional (globalizado).

Hechas estas precisiones, iniciémosnos con una afirmación que debe ser tomada como la semilla de la respuesta de esta Procuraduría:

Las empresas ubicadas o con infraestructuras en la Zona Libre de Colón, no deben ser beneficiadas del subsidio fiscal denominado CAT.

Para la explicación de esta presunta respuesta, nos valdremos, por cuestión metodológica de éstos apartes:

A- LA INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Como tiene a bien decir la Licenciada CANDANEDO, la norma jurídica especial y exactamente aplicable al caso "IN EXAMINE", lo es la Ley 2 de 16 de enero de 1991, "por la cual se deroga el Decreto de Gabinete N.º.64 de 23 de febrero de 1990 y se restablece la vigencia de la Ley N.º. 108 de 30 de diciembre de 1974, conforme fue modificada por la Ley N.º.71 de 22 de diciembre de 1976 y la Ley N.º.27 de 23 de agosto de 1977, y se modifica el literal d) del artículo 8 de la misma".

En concreto, el artículo 2 de esta Ley, es la norma que, desde nuestro punto de vista, que es el de Asesoría Legal del I.P.C.E., es la exactamente aplicable. En esta disposición se dice lo siguiente:

"Artículo 2. Restablécese la vigencia de la Ley N.º.108 de 30 de diciembre de 1974, conforme fue modificada por la Ley N.º.71 de 22 de diciembre de 1976 y la Ley N.º.27 de 23 de agosto de 1977, así:

'Artículo 10. Créanse los Certificados de Abono Tributario como instrumento para fomentar las exportaciones no tradicionales de bienes producidos o elaborados total o parcialmente en Panamá'.

'Artículo 29. Para los efectos de esta Ley, se considerarán como exportaciones no tradicionales las mercancías producidas o elaborados total o parcialmente en Panamá, con excepción de las siguientes exportaciones:

- a) Azúcar de caña,
- b) Banano en fruta y puré de banano,
- c) Miel y melazas de caña,
- d) Cacao en grano,
- e) Café en oro (grano),
- f) Camarones frescos refrigerados o congelados,
- g) Carne de ganado vacuno, fresca, refrigerada o congelada,
- h) Cuero de ganado vacuno sin curtir,
- i) Madera en trozos,
- j) Ganado vacuno, porcino y caballar en pie, excepto de raza fina,
- k) Harina de pescado,
- l) Otros aceites de pescado y de animales marinos,
- m) Chatarras,
- n) Carey en bruto,
- ñ) Extractos de frutas (cítricos),
- o) Petróleo y sus derivados,
- p) Ventas al amparo de tratados bilaterales de libre comercio o trato preferencial.
- q) Ventas efectuadas desde la Zona Libre de Colón al Extranjero.
- r) Minerales, metales y sus derivados'

'Artículo 30. Podrán solicitar y acogerse a los beneficios de esta Ley, todas las personas naturales o jurídicas que exporten a otros países bienes producidos o elaborados total o parcialmente en Panamá, de acuerdo con la siguiente clasificación:

- a) Empresas cuyo producto

de exportación tengan un contenido nacional mínimo de 20% en el costo de manufactura o producción y contengan por lo menos un valor agregado de 20%; y.

b) Empresas cuyo producto de exportación tengan contenido nacional mínimo de 10% en el costo de manufactura o producción, siempre y cuando se encuentren ubicados fuera del área metropolitana, según se determine en Reglamento que dicte el Órgano Ejecutivo ...
 ...". (Resalta la Procuraduría de la Administración)

Como hemos visto, la Asesora Legal del I.P.C.E, parte del hecho cierto de que las empresas de la Zona Libre de Colón pudieran ser vistas, según lo dispuesto en el artículo tres (3) de la Ley 108 de 1974, según sus reformas; como empresas exportadoras.

Si bien sería posible asegurar que la Ley 2 de 1991 entiende que, toda persona natural o jurídica que exporte al extranjero, productos elaborados parcial o totalmente en Panamá, podrá solicitar y acogerse al beneficio del CAT; ello no debería alejarnos de la condición o exclusión reseñada en el literal "q" del pretranscrito artículo 2 de la Ley 108 de 1974.

Ciertamente, si partimos de un estudio interpretativo contextual, de la Ley 2 de 16 de enero de 1991, nos podríamos percatar que, independientemente de que los grupos empresariales establecidos en las zonas de reexportación puedan ser vistos como exportadores; esas empresas no cumplen con los requisitos de comercialización, de exportaciones susceptibles del subsidio denominado CAT.

El legislador al momento de indicar las exportaciones no subsidiadas, tomó por regla el patrón de mencionar las mercancías que se consideraban tradicionales; sin embargo, y aquí, llamamos la atención, el otro elemento de calificación lo es la descripción del tipo de negociación o intermediación mercantil que se consideraba que no podría ser susceptible del subsidio. Es decir, para que la actividad económica y empresarial se considerara de exportación, y

por ello fuera subsidiada por los CAT, se pensó que la situación jurídica concreta en la que tenían que desenvolverse las exportaciones tendría que ser por los canales ordinarios; y no por las zonas francas o exceptuadas del régimen aduanero regular.

En efecto, solamente en los literales p) y q) el legislador adoptó el elemento negocial para distinguir una exportación discriminada de la que no sería subsidiada. Es pues evidente que el legislador tuvo claro que las ventas o negociaciones mercantiles realizadas en los recintos aduaneros especiales o los creados por ocasión de Convenios y Tratados Internacionales; no tendrían el efecto de producir el beneficio de los CAT.

Digamos entonces que, si bien cabría asimilar a las empresas ubicadas en Zona Libre, al concepto de exportadoras, ello no es suficiente para alterar la expresa prohibición contenida en el artículo 2 de la Ley Nº. 2 de 1991, la cual se ampara en un orden y en un sistema lógico-jurídico de tratamiento fiscal de las empresas de reexportación.

Y es que, el profundo sentido del artículo 2 "IN COMENTO" es revelado por todo el régimen de exclusiones y dispensas tributario-aduaneras de las empresas ubicadas en la Zona Libre de Colón, las cuales dicho sea de paso, sólo pueden importar, es decir comprar y traer del extranjero, mercadería, para luego a su vez, venderlas pero al mercado internacional. Este régimen de reexportación, se debe seguir paso a paso para concluir que este tipo de transacciones mercantiles o comerciales no pueden estar subsidiadas por los Certificados de Abono Tributario,

Estas conclusiones pre-reseñadas, tienen por fundamento el hecho cierto de que las exoneraciones y subsidios, como fenómenos jurídicos, son irregularidades o rarezas; o sea, la excepción.

Ciertamente, las normas fiscales pueden ser vistas desde dos ángulos visuales, según si describen y definen una carga u obligación tributaria, o según si excluyen la aplicación de esa carga u hecho imponible.

Así tenemos que la Ley fiscal pudiera ser denominada positiva, o impositiva, si grava o impone una carga fiscal; y negativa o liberatoria si libera o exonera de aquella carga u obligación tributaria, generalmente plantea a un grupo de sujetos pasivos del impuesto.

En el caso de las normas exonerativas o negativas, se ha dicho que siempre son de interpretación restrictiva.

La regla de la interpretación restrictiva de la norma fiscal,

de tipo exonerativo o de subsidio, se cimenta en estos alegatos:

1. En el aforismo "EXCEPCIONES SUNT STRICTISSIME INTERPRETATIONIS".

Efectivamente, de la mente de los romanos surgió la idea de que ante una norma o disposición exceptiva o de excepción, la interpretación debe ser muy estricta. Esto es así, ya que la excepción en realidad va a replantear la vigencia y la inteligencia de la norma de contenido general. O sea, la excepción va a reformar el orden lógico de todo el sistema jurídico aplicable a una situación determinada por la ley.

Así las cosas, la aplicación de la norma de excepción o de exoneración fiscal, debe ceñirse estrictamente a los parámetros y condiciones del texto legal. Aquí no cabe inferencias y generalizaciones, puesto que está en juego la armonía de todo el sistema lógico-conceptual de la tributación nacional.

A mayor abundamiento recordemos las palabras del autor español JUAN JOSÉ PERULLES BASSAS, en el sentido de que: "las excepciones fiscales no deben ser aplicables extensivamente, sino atendiéndose a sus términos estrictos, pues, otro proceder estaría en pugna con la generalidad e igualdad que son postulados básicos de la justicia tributaria" (PERULLES BASSAS, Juan José., La Interpretación y el Derecho Tributario., Casa Editorial BOSCH., Barcelona., 1986., p.717).

- 2.- Las obligaciones legales y sus excepciones son exigibles sólo por determinación expresa de la Ley.

Se sabe que en materia de derecho fiscal de exoneraciones o de subsidios, si la ley formal, no plantea los casos y las condiciones específicas para la concesión de exoneraciones de exclusiones, perdones, rebajas, moratorias para el pago de las contribuciones e impuestos; no es dable que el mero interprete de la ley fiscal, las de o conceda. En otros términos, en estos casos de separación a la regla general impositiva, el intérprete no debe actuar de forma tal que, de más ventajas y exoneraciones de las que se desprenden del texto literal de la ley tributaria.

En esta línea de pensamiento, el autor chileno CARLOS DUCCI CLARO, al referirse a la norma tributaria, señala que ella es un precepto de derecho estricto, de aplicación restrictiva, y agrega: "Esto se ha fundamentado esencialmente en que tiene este carácter las normas que imponen gravámenes o cargos".

Para terminar digamos que la ley fiscal, por imponer una carga u obligación, debe ser tomada solo según los términos y conceptos

en ella expresados, no sería entonces afortunado ir más lejos que la propia preceptiva fiscal.

B.- CONCLUSIONES GENERALES.

1.- En nuestro país las empresas ubicadas dentro del área de la denominada "ZONA LIBRE DE COLÓN", han sido y son objeto de grandes y especiales prerrogativas tributarias, hasta el punto en que se discute si estas exoneraciones y prerrogativas están realmente sustentadas en beneficios reales, al menos, para la Provincia de Colón.

2.- En la Consulta "IN EXAMINE", resulta contrastante que a medida que el sistema de eliminación del intervencionismo estatal, por vía de la supresión de exoneraciones y subsidios, adquiere carta de naturaleza en nuestro país; se pretenda que un grupo de empresas exceptuadas de una gran cantidad de cargas tributarias, por medio de una interpretación amplia y extensiva de la ley, pretendan más beneficios fiscales, esta vez, ser beneficiarias de los Certificados de Abono Tributario.

3.- Y es que ante normas que excluyen una carga u obligación impositiva, no es dable hacer interpretaciones amplias y generosas. Es más, cuando los términos y conceptos no estén del todo claros, debemos negar la concurrencia de excepciones al pago de tributos. Es decir, únicamente cuando el interés común queda orillado mediante normas abstractas y técnicas, se puede recurrir a las presunciones o definiciones un tanto amplias.

4.- En este sentido, señala el autor madrileño PERULES BASSAS, "si se desea que el principio de legalidad prevalezca en la aplicación de las leyes tributarias, hay que exigir su cumplimiento con un criterio literal y, únicamente, en los casos de insuficiencia del precepto o de colisión con otros, podrá recurrirse a la interpretación crítica, pero sin que sus conclusiones puedan llevarnos nunca a un resultado contrario o no autorizados por el texto literal de la Ley".

5.- Al estar, como en el caso "IN COMENTO", ante una situación de suficiencia literal del precepto (el artículo 2 de la Ley 108 de 1974), no creemos dable hacer, a instancia y en beneficio de alguna empresa ya protegida, aplicaciones correctoras y extensivas del dictado literal y contextual de la norma.

6.- En estos casos de suficiencia literal del precepto, no deberíamos entender que las exportaciones de productos no tradicionales, realizadas desde la Zona Libre de Colón, son exportaciones subsidiadas con el sistema de los CAT.

7.- Es decir que, aunque a no dudar las empresas de la Zona Libre de Colón exportan, ellas no pueden ser sujeto de subsidios adicionales y no prescritos expresa y claramente en la Ley fiscal permisiva o de incentivo.

Así pues a pesar del criterio jurídico bien elaborado y sobre todo elocuente e interesante, de la Asesoría Legal del I.P.C.E; creemos que las empresas ubicadas en la Zona Libre de Colón, no deben ser beneficiarias del sistema de CAT.

Con la pretensión de haber podido colaborar en algo con su Despacho, quedamos de Usted,

Atentamente,

Licda. Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración.

AMdeF/15/hf.

15/.