

9 de septiembre de 2003

**Proceso Contencioso  
Administrativo de  
Nulidad.**

La firma forense Shirley & Asociados en representación de **CUADERNOS ESCOLARES, S.A.**, solicita se declare nula, por ilegal, parte del Artículo 1 del Decreto Ejecutivo No. 16 de 27 de febrero de 2003, dictado por el **Ministerio de Economía y Finanzas**.

**Concepto de la Procuraduría  
de la Administración.**

**Honorable Magistrado Presidente de la Sala Tercera,  
Contencioso Administrativa, de la Corte Suprema de Justicia.**

Con el respeto de siempre, me presento ante su despacho para emitir concepto jurídico respecto a la demanda contencioso administrativa de nulidad interpuesta por la firma forense Shirley & Asociados en representación de CUADERNOS ESCOLARES, S.A., para que se declare nula, por ilegal, parte del Artículo 1 del Decreto Ejecutivo No. 16 de 27 de febrero de 2003, dictado por el Ministerio de Economía y Finanzas.

A tal efecto, nos fundamentamos en el numeral 3, Artículo 5 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, cuyo Libro Primero contiene el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Administración.

**I. Acto demandado.**

La acción de nulidad está dirigida contra parte del Artículo 1 del Decreto Ejecutivo No. 16 de 27 de febrero de 2003, que dispone lo siguiente:

**"Artículo 1:** Se modifica el artículo 2 del Decreto Ejecutivo No. 1 de 20 de enero de 1993, el cual quedará así:

**"Artículo 2:** Se reputarán de exclusivo uso escolar los

artículos que se señalan a continuación:

1. Uniformes escolares, con sujeción a lo preceptuado en el Artículo 3° de este Decreto.
2. Etiquetas de cuadernos.
3. Tijeras de punta roma.
4. Loncheras escolares.
5. Masillas.
6. Témperas.
7. Juegos de Geometría.
8. Sacapuntas manuales.
9. Borradores.
10. Libros de colorear.
11. Libros de cuentos.
12. Mapas físicos, políticos e históricos.
13. Croquis de todo tipo.
14. Reglas, plantillas, curvas francesas, escuadras y transportadores.
15. Chaqueta (jacket), sacos y calentadores con el distintivo del centro educativo.
16. Capotes.

También quedan comprendidos como de exclusivo uso escolar y por tanto exentos del Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y Servicios, la transferencia al detal por precio de venta de los siguientes artículos:

1. Papel crespón
2. Papel manila
3. Papel de construcción
4. Papel plástico para forrar cuadernos y libros escolares
5. Acuarela
6. Cartulinas y cartoncillos
7. Cartapacios y portafolios con o sin diseño
8. Goma cuyo valor unitario no exceda de B/.2.00
9. Plumas cuyo precio por unidad no exceda de B/.1.00."

## **II. Pretensión contenida en la demanda contencioso administrativa de Nulidad.**

La demanda presentada corre de fojas 39 a 45 del expediente, y observamos que cumple con los principales presupuestos procesales para su admisión. En ese libelo, la parte actora que utiliza la acción de nulidad o popular, solicita a la Honorable Sala Tercera declarar:

"Que es ilegal y, por consiguiente, nula, aquella parte del Artículo 1 del Decreto Ejecutivo No.16 de 27 de febrero de 2003, por medio del cual se modifica el Artículo 2 y se deroga el Artículo 4 del Decreto Ejecutivo No.1 de 20 de marzo de 1993, tal como quedó modificado por el Decreto Ejecutivo No.32 de 11 de marzo de 1993, modificado por el Decreto Ejecutivo No.80 de 29 de marzo de 2000, en donde se incluyen los denominados PAPEL DE CONSTRUCCIÓN, CARTULINAS Y CARTONCILLOS, CARTAPACIOS Y PORTAFOLIOS CON O SIN DISEÑO, entre aquellos artículos considerados de 'exclusivo uso escolar', por tanto, exentos del Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y Servicios, salvo en los casos de su 'transferencia al detal por precio de venta', a fin de que quede entendido que los mencionados PAPEL DE CONSTRUCCIÓN, CARTULINAS Y CARTONCILLOS, CARTAPACIOS Y PORTAFOLIOS CON O SIN DISEÑO quedarán incluidos en el listado de aquellos artículos de exclusivo uso escolar que se encuentran por completo y en todos los casos exonerados del pago de dicho impuesto."

**III. Disposiciones legales y conceptos en que se consideran infringidas.**

De acuerdo con el demandante, el acto administrativo acusado, ha violado directamente por comisión el numeral 12 del literal a) del párrafo 8 del Artículo 1057-V del Código Fiscal, modificado por el Artículo 12 de la Ley 61 de 26 de diciembre de 2002, del siguiente tenor literal:

**"Artículo 12:** Se modifica el primer párrafo y los párrafos 1, 2, 3, 4, 5, 7, 8, 11, 12, 13, 15 y 18, así como el tercer y sexto párrafo del párrafo 9, y se le adiciona el párrafo 9-A al Artículo 1057-v del Código Fiscal, así:

Artículo 1057-v: Se establece un Impuesto Sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS) que se realicen en la República de Panamá:

...

Parágrafo 8: Están exentos de este impuesto:

a. Las transferencias de:

1. ...

12. Diarios y periódicos, revistas, medios magnéticos de carácter educativo, cuadernos, lápices y demás artículos exclusivos de uso escolar, así como los textos, libros y publicaciones en general, excluidos los pornográficos. La reglamentación establecerá la lista de los artículos considerados de exclusivo uso escolar.

..."

En cuanto al concepto de la violación, la parte actora expuso:

"Como se aprecia, la ley que crea el impuesto expresamente ha querido que, en razón de lo que representan y por su significación social de orden educativo, sobre la transferencia de ciertos bienes no se imponga el gravamen establecido. En el caso de los bienes exclusivamente dedicados a la función escolar la ley ha sido categórica: Ellos no estarán comprendidos dentro de esta tributación. Si bien es cierto que la disposición que se invoca como violada prevé que a través de reglamentación se establecerá la lista de los artículos considerados de exclusivo uso escolar, dicha facultad reglamentaria no puede concebirse en términos absurdos e ilógicos, como sería el caso de considerar legitimada la inclusión de ciertos artículos que solo se emplean en el proceso de enseñanza aprendizaje, como exonerados tan solo parcialmente del pago del impuesto.

Llama la atención y no deja de ser un contrasentido que, mientras por un lado la ley y el propio Decreto Ejecutivo No. 16 establecen que aquellos bienes reputados de exclusivo uso escolar estarán exonerados del impuesto (así, sin ninguna clase de limitaciones), más tarde, contradiciéndose, se coloquen bienes también reputados como tales en un listado que solo les otorga el beneficio parcialmente, como ocurre con los rubros denominados PAPEL DE CONSTRUCCIÓN, CARTULINAS Y CARTONCILLOS, CARTAPACIOS Y PORTAFOLIOS CON O SIN DISEÑO.

No tiene el Organo Ejecutivo la facultad para hacer este tipo de

distinciones, pues ellas serían hechas al margen de la ley, sobre todo cuando el resultado consiste en gravar las transferencias de ventas al por menor de materiales de exclusivo uso escolar, como es el caso de los llamados PAPEL DE CONSTRUCCIÓN, CARTULINAS Y CARTONCILLOS, CARTAPACIOS Y PORTAFOLIOS CON O SIN DISEÑO.

Además, si sólo al mayorista que adquiere PAPEL DE CONSTRUCCIÓN, CARTULINAS Y CARTONCILLOS, CARTAPACIOS Y PORTAFOLIOS CON O SIN DISEÑO se le obliga a pagar el impuesto y se dejan de gravar las ventas al por menor o detal, el primero se vería obligado a pagarlo sin poder transferirlo al detallista, lo cual, por decir lo menos, crearía una situación especial, mirado el problema desde el punto de vista de la forma en que opera para el resto de los contribuyentes que están obligados a pagar el ITBMS.

Finalmente, es conveniente notar que el Decreto Ejecutivo desborda las facultades reglamentarias que la Ley 61 de 2002 le ha conferido, puesto que las otorgadas fueron muy precisas: establecer 'la lista de los artículos considerados de exclusivo uso escolar'. Sin embargo, en el derecho dictado, en aquella parte que cuestionamos, el Organo Ejecutivo no se ha sujetado a esa limitación, ya que además, de confeccionar la lista de esos artículos, ha entrado a establecer, sin autorización legal, que la transferencia de ciertos artículos de exclusivo uso escolar, en algunos casos, causará el impuesto, pero en otros no, algo que resulta del todo ajeno y extraño a la facultad reglamentaria conferida."

#### **IV. Concepto Jurídico de la Procuraduría de la Administración.**

Para este despacho del Ministerio Público nos encontramos ante la impugnación de un acto reglamentario dirigido a la debida ejecución de la Ley 61 de 26 de diciembre de 2002, es decir, el Decreto Ejecutivo No. 16 de 27 de febrero de 2003.

De acuerdo con lo que apreciamos, la disposición reglamentaria impugnada no es ilegal, porque es el producto de la facultad que tiene el Órgano Ejecutivo y que en el caso que nos ocupa, incluso se previó en el Artículo 12 de la Ley 61 de 26 de diciembre de 2002.

Al respecto es fundamental tener presente lo señalado en múltiples ocasiones por la Corte Suprema de Justicia, en el sentido que "... la potestad reglamentaria de que es titular el Órgano Ejecutivo consiste en la facultad de expedir reglamentos de carácter general y obligatorio con la finalidad de desarrollar los preceptos de la ley, desenvolverlos, precisarlos, concretarlos, crear los medios para su ejecución, y dictar las medidas para su cumplimiento, en el caso de reglamentos de ejecución. Se trata, en síntesis, de hacer que la ley resulte viable, efectiva, esto es, que produzca, mediante su adecuada inteligencia, los resultados y efectos que determinó el legislador."

Además del ejercicio de la potestad reglamentaria, la Ley 61 de 2002 deja un margen de discrecionalidad en manos del Órgano Ejecutivo para establecer la lista de los "artículos de exclusivo uso escolar", que dicho sea de paso, es una ficción jurídica, porque no se puede caer en el absurdo que pretende la parte actora, de creer que todos los artículos contenidos en esa lista son únicamente de uso escolar. Es evidente que, eventualmente, también tienen otros usos, pero de lo que se trata es de establecer aquellos artículos que mayoritariamente utilizan los escolares y que por tanto merecen una exención tributaria. Por tanto, nos parece oportuno refrescar el concepto de discrecionalidad administrativa:

**"b) Discrecional.** Cuando el Órgano puede decidir, según su leal saber y entender, si debe actuar o no y, en caso afirmativo, qué medidas adoptar, se dice que su actividad es discrecional. La discrecionalidad es una libertad, más o menos limitada, de apreciación del interés público a fin de valorar la oportunidad de la acción y de su contenido. La discrecionalidad es la libertad que el orden jurídico da a la Administración para la elección oportuna y eficaz de los medios y el momento de su actividad, dentro de los fines de la ley. En cumplimiento de la función administrativa policial, por su propia naturaleza, pueden advertirse ejemplos de actividad discrecional." (Dromi, Roberto. Derecho Administrativo. Ediciones Ciudad Argentina. 6 Edición actualizada. Buenos Aires, 1997. pág. 169)

En este mismo sentido, resulta muy bien sustentada la respuesta del Ministerio de Economía y Finanzas, a través de su Informe de Conducta visible a fojas 49-52 del expediente, la que compartimos plenamente y de la cual nos permitimos citar lo pertinente:

"El haber decretado en otra categoría una lista de artículos con base a los precios de venta al detal, se estableció como una medida social, tendiente a aliviar los gastos en que incurrir los padres de familia, para que sus hijos tengan un desarrollo óptimo dentro del proceso de enseñanza - aprendizaje. Por sus repercusiones sociales esta decisión fue una labor debidamente coordinada con el Ministerio de Educación y la Comisión de Libre Competencia y Asuntos del Consumidor, bajo la consideración que dichos artículos, que aunque necesariamente no son de exclusivo uso escolar, sí son de uso cotidiano de un gran número de estudiantes cuyos padres de familia tienen limitado poder adquisitivo. Sin embargo es innegable que tales artículos pueden ser utilizados por cualquier otra persona o empresa, en usos distintos a las necesidades escolares y que los podrían adquirir al por mayor exonerado, sin que exista una relación con la proyección social de la decisión.

Dadas las consideraciones antes expuesta, se optó condicionar las transferencias de los artículos cuestionados con base al precio de venta al detal, a efectos de controlar el mayor rendimiento fiscal del Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), bajo la responsabilidad de la Dirección General de Ingresos tratando mediante esta fórmula que efectivamente los padres de familia contaran con el beneficio de la exoneración en la demanda permanente del uso de los artículos que se adicionaron. Consideramos que estas valoraciones son inobjetables.

Yerra el demandante al afirmar que el resultado consiste en gravar las transferencias de ventas al por menor de materiales de exclusivo uso escolar, puesto que lo que se ha decretado es distinto. De lo que se trató fue que con base al precio de venta al detal se consideró como de exclusivo uso escolar una serie de artículos gravados, con la intención de no permitir excesos, ya que los mismos, como se ha señalado anteriormente, también tienen otros usos distintos a las necesidades escolares.

Alega el demandante que si el mayorista que adquiere el papel de construcción, cartulinas y cartoncillos, cartapacios y portafolios con o sin diseño, se le obliga a pagar el impuesto y se dejan de gravar las ventas al por menor o detal, éste se vería obligado a pagarlo sin poder transferirlo al detallista, lo cual, por decir lo menos, crearía una situación especial, mirado el problema desde el punto de vista de la forma en que opera para el resto de los contribuyentes que están obligados a pagar el ITBMS.

A tal alegación respondemos que el tratamiento fiscal como opera el ITBMS, es igual al que ocurre para los casos de las exoneraciones otorgadas a las transferencias de diarios y periódicos, revistas, medios magnéticos de carácter educativo, cuadernos, lápices, textos, libros y publicaciones en general, cuyos insumos y materias primas en la fabricación de tales artículos están

gravados con el ITBMS; sin embargo el impuesto no debe ser considerado como crédito fiscal, toda vez que lo que se transfiere es un bien no gravado y porque la misma ley no ha contemplado que dichos importes destinados a transferencias no gravadas sean reconocidos como crédito fiscal; por ende, en estos casos los fabricantes de tales productos descargan ese ITBMS pagado en las adquisiciones de dichas mercancías trasladándolo como gasto deducible o como parte del costo de la mercancía vendida.

Por iniciativa de este Despacho, del Ministerio de Educación y de la Comisión de Libre Competencia y Asuntos del Consumidor, se expidió el Decreto Ejecutivo N° 16 de 2003 tomándose en cuenta el interés general sobre los intereses particulares; estando para esto debidamente autorizados por la Ley No. 17 de 15 de julio de 1992 y por el Parágrafo 8 (literal 'a', número 12) del artículo 1057-V del Código Fiscal, tal como fue modificado por la Ley No.61 de 26 de diciembre de 2002."

En consecuencia, este despacho solicita respetuosamente a los Honorables Magistrados de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, declarar que No es ilegal, el Artículo 1 del Decreto Ejecutivo No. 16 de 27 de febrero de 2003, dictado por el Ministerio de Economía y Finanzas.

**V. Pruebas:** Aceptamos los documentos presentados, toda vez que se ajustan a las disposiciones respectivas del Código Judicial.

**VI. Derecho:** Negamos el invocado por la parte actora y aducimos como fundamento de nuestro criterio el que ha sido mencionado en esta Vista.

**Del Honorables Magistrado Presidente,**

**Licda. Alma Montenegro de Fletcher  
Procuradora de la Administración**

Licdo. Víctor L. Benavides P.  
Secretario General

**BORRADOR DE VISTA ELABORADO POR  
MANUEL BERNAL**

2 DE SEPTIEMBRE DE 2003.