



República de Panamá
Procuraduría de la Administración

Panamá, 3 de mayo de 2022
Nota C-062-22

Magíster
TAYRA IVONNE BARSALLO
Directora General de la
Autoridad Nacional de Aduanas
Ciudad.

Ref: Aplicación de las Exenciones Arancelarias establecidas en el Decreto de Gabinete 12 de 29 de marzo de 2016, como incentivo fiscal al transporte público de pasajeros para la importación de vehículos nuevos y de segunda como para piezas y repuestos.

Señora Directora General:

En cumplimiento de nuestras funciones constitucionales y legales como Asesores de los funcionarios de la Administración Pública, nos permitimos ofrecer contestación a la consulta jurídica que tuvo a bien elevar a este Despacho, mediante Nota N°143-2022-ANA-OAL-DG recibida en esta Procuraduría el 1 de abril del presente año, en los siguientes términos:

“...En atención a lo que señala el literal (i) del artículo 150 del Decreto de Gabinete 12 de 2016 ¿Cabe la posibilidad de aplicar exoneración total de todos los tributos aduaneros a las importaciones de vehículos y piezas de repuestos realizadas por los transportistas del sector público de pasajeros, tal como lo solicitan los empresarios transportistas del ramo?”.

CRITERIO DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN.

En relación a la interrogante planteada, esta Procuraduría es de la opinión que **no es posible**, aplicar exoneración total de todos los tributos aduaneros a las importaciones de vehículos y piezas de repuestos, realizadas por los transportistas del sector público de pasajeros.

Nuestro dictamen jurídico lo desarrollamos sobre la base de la normativa vigente, realizando un análisis exegético de la regulación *de la exoneración del Impuesto de Importación de Vehículos y Piezas de Repuestos destinados al Transporte Terrestre Público de Pasajeros*, como beneficio sobre el arancel de importación que el Ejecutivo otorgó como incentivo fiscal mediante Decreto de Gabinete N°56 de 30 de diciembre de 1992¹ siendo ésta, una ley especial.

¹ República de Panamá. CONSEJO DE GABINETE. Decreto de Gabinete N° 56 de 30 de diciembre de 1992. Por el cual se establecen incentivos fiscales al Transporte Terrestre Público de Pasajeros (Gaceta Oficial N° 22199 de 7 de enero de 1993).

NUESTRA OPINIÓN LEGAL LA SUSTENTAMOS EN LOS SIGUIENTES TÉRMINOS:

Una vez señalado nuestro dictamen jurídico, procedemos a exponer los argumentos y consideraciones que sirvieron de sustento para el desarrollo de la presente consulta:

I. Del Principio de Legalidad dentro de nuestro Ordenamiento Positivo:

A. Marco constitucional, artículo 18:

“**Artículo 18.** Los particulares sólo son responsables antes las autoridades por infracción de la Constitución o de la Ley. Los servidores públicos los son por esas mismas causas y también por extralimitación de funciones o por omisión en el ejercicio de éstas.”

B. Marco legal, artículo 34 de la Ley N° 38 de 2,000:

“**Artículo 34.** Las actuaciones administrativas en todas las entidades públicas se efectuarán con arreglo a normas de informalidad..., garantizando la realización oportuna de la función administrativa, sin menoscabo del debido proceso legal, con objetividad y con apego al principio de estricta legalidad.....” (El subrayado es nuestro).

Este principio fundamental de Derecho recogido en nuestro ordenamiento jurídico, advierte que el mismo, constituye el fundamento en virtud del cual, todos los actos administrativos deben estar sometidos a las leyes; por lo que todo ejercicio de un poder público debe realizarse acorde a la ley vigente y su jurisprudencia. Dicho en otras palabras, el servidor público sólo puede hacer lo que la ley le permita.

II. Consideraciones previas al fundamento de nuestra opinión legal:

Para un cabal entendimiento del fundamento que sostiene nuestra opinión legal, se hace preciso adelantar algunos conceptos y para los efectos de esta consulta, haremos uso de la definición derogación conceptuada por el jurista Manuel Ossorio², quien la describe como: “...*el acto de proceder, mediante disposición posterior, a dejar sin efecto, en todo o en parte, un precepto jurídico precedente*”.

En este orden de ideas, nuestra máxima Corporación de Justicia³ se ha pronunciado en cuanto a la derogatoria de una ley manifestando que:

“En nuestro país, los artículos 35 al 37 del Código Civil regulan lo concerniente a la "Derogación de las Leyes", disposiciones que señalan, entre otras cosas, que la derogatoria de una ley puede ser expresa o tácita; los efectos de la derogatoria en cuanto a su insubsistencia y el recobro de su vigencia, aspectos estos que, a no

² Manuel Ossorio, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Editorial Heliasta, Argentina, pág. 241.

³ República de Panamá. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, 19 de abril de 2006. Pleno. Magistrado Ponente: José Troyano.

dudarlo, resaltan la importancia de su necesaria utilización en el proceso legislativo, por cuanto que la derogatoria constituye en algunos casos y cuando es expresa un acto jurídico legislativo, y en otros, como cuando se trata de la derogatoria tácita, un fenómeno jurídico, que inciden en el derecho positivo del país, coadyuvando en el ordenamiento de éste...”

Ahora bien, esta Procuraduría observa que el artículo 28-A de la Ley N° 45 de 1995⁴ (que crea el impuesto selectivo al consumo) fue modificado por el artículo 143 de la Ley N° 8 de 2010⁵ la cual establece que los vehículos automotores terrestres que ingresen al territorio nacional no pagarán impuesto de importación y en su lugar, serán gravados con el impuesto selectivo al consumo, estableciendo además, pagos mínimos en concepto de este gravamen por la importación de vehículos usados. Aunque la disposición legal a que se refiere el artículo 143 de la Ley N° 8 de 2010 no fuera expresamente derogada por mandato del propio artículo, pareciera operar la insubsistencia de la norma con la entrada en vigencia de una ley posterior.

Como consecuencia de esta modificación, el impuesto de importación de vehículos terrestres queda insubsistente a partir del 01 de julio de 2010, con la entrada en vigencia del Decreto de Gabinete N° 18 de 2010⁶, y en su reemplazo, se gravan los vehículos terrestres con el impuesto al Consumo de Ciertos Bienes y Servicios estableciendo pagos mínimos en concepto de este gravamen.

Posteriormente y con la promulgación de la Ley N° 33 de 2010⁷, se establece el cinco por ciento (5%) como tarifa al impuesto selectivo al consumo para vehículos automotores terrestres que se adquieran al amparo de un beneficio o incentivo otorgado por ley, que los exonere del impuesto de importación.

Con el objeto de estructurar el fundamento jurídico de este Despacho, el Decreto Ley N° 1 de 2008⁸ que crea la Autoridad Nacional de Aduanas (ANA) recoge varios presupuestos importantes en relación a lo consultado:

- a) En cuanto a la Institución responsable de la aplicación de la normativa aduanera, el numeral 4 del Artículo 14, define Autoridad (entiéndase Autoridad Nacional de Aduanas) como la “*Institución de servicio público responsable de la aplicación de*

⁴ República de Panamá. ASAMBLEA NACIONAL. Ley N°45 de 14 de noviembre de 1995. Por la cual se derogan los Títulos VI y XXI del Libro Cuarto del Código Fiscal, los Decretos de Gabinete 35 de 1970 y 22 de 1972, se modifican y derogan otras disposiciones, y se crea el Impuesto Selectivo al Consumo de Bebidas Gaseosas, Alcohólicas y Cigarrillos.(Gaceta Oficial N° 22911 de 15 de noviembre de 1995).

⁵ República de Panamá. ASAMBLEA NACIONAL. Ley N°8 de 15 de marzo de 2010. Que reforma el Código Fiscal, adopta medidas fiscales y crea el Tribunal Administrativo Tributario. (Gaceta Oficial N°26489-A de 15 de marzo de 2010).

⁶ República de Panamá. CONSEJO DE GABINETE. Decreto de Gabinete N° 18 de 15 de junio de 2010. Por el cual se modifica el Arancel Nacional de Importación (Gaceta Oficial N° 26558 de 18 de junio de 2010).

⁷ República de Panamá. ASAMBLEA NACIONAL. Ley N°33 de 30 de junio de 2010. Que adiciona un capítulo al Código Fiscal sobre normas de adecuación a los Tratados o Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional y Adopta otras medidas fiscales (Gaceta Oficial N° 26566-A de 30 de junio de 2010).

⁸ República de Panamá. CONSEJO DE GABINETE. Decreto Ley N°1 de 13 de febrero de 2008. Que crea la Autoridad Nacional de Aduanas y dicta disposiciones concernientes al Régimen Aduanero (Gaceta Oficial N° 25984 de 22 de febrero de 2008).

la Normativa Aduanera y de la determinación y percepción de los derechos de aduanas, tasas y demás derechos fiscales.”

- b) En lo que respecta a la Exoneración del Impuesto de Importación, el numeral 41 del Artículo 14, dispone que es una *“Condición contenida en leyes, decretos, contratos y concesiones que concede un beneficio arancelario, o que indica que la persona favorecida con una exención no debe pagar el impuesto de importación correspondiente al momento de tramitar una importación a consumo con franquicia arancelaria o al destinar mercancía a una importación temporal o a una condición asociada al régimen especial de zona franca o tiendas libres, cumpliéndose en cada caso con las exigencias que corresponden al régimen aplicable.”*
- c) Es de importancia señalar que en su artículo 68 nos define Tributos Aduaneros, de la siguiente manera:

“Artículo 68. La obligación tributaria aduanera surge como consecuencia del ingreso o salida de las mercaderías del territorio aduanero de la República, que estarán sujetas al impuesto de importación, de exportación o reexportación, de las tasas por tránsito o devolución al exterior, así como cualquier otra tasa, impuesto y contribución que corresponda recaudar. Las leyes o disposiciones arancelarias podrán establecer la aplicación de derechos arancelarios a otros regímenes. La base imponible para la aplicación de los tributos aduaneros, es el valor de las mercancías en aduana.

Los tributos aduaneros son:

1. Los derechos aduaneros de importación, exportación o reexportación, establecidos en los respectivos aranceles y leyes especiales.
2. Las contribuciones emergentes al contratar el Servicio Especial de Control y Vigilancia Aduanera y las jornadas adicionales que laboren los funcionarios.
3. Las contribuciones por servicios de custodia física, de precintos aduaneros o de custodia marítima.
4. Los demás derechos establecidos por leyes especiales, administrados por La Autoridad.
5. La Tasa Administrativa por Servicios Aduaneros.
6. Otras contribuciones y demás tasas por servicios aduaneros.
7. El Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y Servicios, el Impuesto Selectivo al Consumo y cualquier otro impuesto de naturaleza no aduanera, se asimilarán a los tributos aduaneros para los efectos de su cobro por La Autoridad.
8. Cualquier otro impuesto que por disposición legal le corresponda recaudar.”

De esta forma, la normativa agrupa varios presupuestos estableciendo puntos muy importantes:

- a. En primera instancia, la entidad responsable de la determinación y percepción de los derechos de aduanas, tasas y demás derechos fiscales, que corresponde a la Autoridad Nacional de Aduanas;

- b. En segunda instancia y de suprema importancia, nos desarrolla el principio de legalidad, por lo que la exoneración del impuesto de importación, es una condición que debe estar contenida en leyes, decretos, contratos y concesiones que conceden un beneficio arancelario, en consecuencia, para otorgar una exoneración de algún tributo, debe estar contenido en una normativa y,
- c. En tercera instancia, los tributos aduaneros están conformados por: impuestos, derechos, tasas, contribuciones, servicios, entre otros que gravan la importación y exportación de mercaderías; de tal manera, que los tributos aduaneros no solo están conformados por el impuesto de importación.

Los presupuestos antes abordados, nos permiten fundamentar el criterio jurídico de este Despacho, es decir, la entidad con competencia privativa para la aplicación de la normativa aduanera en cuanto a la determinación y percepción de los derechos de aduanas, tasas y demás derechos fiscales; que su actuación debe circunscribirse al Principio de estricta legalidad y la determinación del o los tributos aduaneros objeto de exoneración a las importaciones de vehículos y piezas de repuestos realizadas por los transportistas del sector público de pasajeros.

III. Fundamento del Criterio Jurídico de la Procuraduría de la Administración:

Por otro lado y en adición a lo expresado, en esta consulta se plantean aspectos como la competencia y el principio de legalidad que ampara la aplicación de la exoneración a determinados bienes destinados al uso de los concesionarios de certificados de operación de transporte, tal y como puede constatarse en el Decreto Ley N°1 de 13 de febrero de 2008 que a continuación se detalla:

- a) En virtud de la potestad conferida, la Autoridad Nacional de Aduanas se constituye como la entidad regente de la actividad aduanera, ejerciendo la competencia técnica operativa para el control de las operaciones aduaneras; por lo que, siendo la importación una operación aduanera, la aplicación de la exoneración de dicho impuesto, es un beneficio arancelario que compete su aplicación, de acuerdo al artículo 20, veamos:

“Artículo 20. Marco de la competencia. Se atribuye a La Autoridad, en virtud de la potestad aduanera, la siguiente competencia:

1. Normativa, estableciendo, aclarando o determinando procedimientos y formalidades aduaneras cumpliendo con el principio de legalidad.
2. Técnica operativa, para el control, fiscalización, seguridad y facilitación de las operaciones aduaneras, en armonización con las prácticas existentes en materia de comercio exterior.
3. Jurisdiccional, en todas las materias relacionadas con el aforo, contravenciones e infracciones aduaneras y cobro coactivo.”

- b) Asimismo, en los numerales 9 y 10 del artículo 81 del Decreto *ut supra*, se determinan las mercancías, equipos, instrumentos y accesorios que están exentos del pago del impuesto de importación y se refiere a la exención de este tributo a las importaciones amparadas por leyes especiales, siempre que los bienes estén

relacionados directamente con la actividad o evento que se desarrolla; además de aquellas de interés social que determine el Consejo de Gabinete, como es el caso de la importación de vehículos y piezas de repuestos destinados al transporte terrestre público de pasajeros, y siendo del siguiente tenor:

“**Artículo 81.** Exenciones al impuesto de importación. Están exentos del pago de derechos aduaneros de importación:

1. ...
9. Aquellas amparadas por leyes especiales o contrato leyes, siempre que los bienes objeto de la exoneración guarden directa relación con la actividad o evento que se desarrolla. ...
10. Aquellas de interés social que así determine el Consejo de Gabinete.” (El subrayado es nuestro)

El precitado artículo es concordante con los literales (i) y (j) del Artículo 150 del Decreto de Gabinete N° 12 de 2016⁹, que dicta disposiciones complementarias al Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA) y su Reglamento (RECAUCA). Tanto el Código Aduanero como su Reglamento, establecen las regulaciones para la unificación de criterios en el tratamiento de las mercancías dentro de la región centroamericana, producto de la incorporación de la República de Panamá al Subsistema de Integración Económica¹⁰ el cual establece:

“**Artículo 150.** Exenciones al Impuesto de Importación. Están exentos del pago de derechos aduaneros de importación:

- a) ...
- i) Aquellas amparadas por leyes especiales o contratos leyes, siempre que los bienes objeto de la exoneración guarden directa relación con la actividad o evento que se desarrolla.
- j) Aquellas de interés social que así determine el Consejo de Gabinete.” (El subrayado es nuestro)

- c) Con sustento en el principio constitucional y legal inicialmente señalado (de legalidad), toda exención debe estar regulada en la Ley y compete privativamente su aplicación a la Autoridad Nacional de Aduanas, en correspondencia con lo establecido en el Artículo 79 es del tenor siguiente:

“**Artículo 79.**

...
Sólo mediante disposición legal vigente o en virtud de un convenio internacional suscrito por la República de Panamá, se podrá establecer exoneración de los tributos aduaneros. El Consejo de Gabinete podrá igualmente, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales, establecer reducciones generales o especiales, totales o parciales, al pago de dichos tributos...” (El subrayado es nuestro).

⁹ República de Panamá. CONSEJO DE GABINETE. Decreto de Gabinete N° 12 de 29 de marzo de 2016. Que dicta disposiciones complementarias al código aduanero uniforme centroamericano y a su reglamento. (Gaceta Oficial N° 28013-B de 19 de abril de 2016).

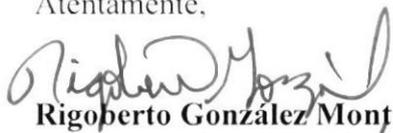
¹⁰ República de Panamá. ASAMBLEA NACIONAL. Ley N°26 de 17 de abril de 2013. Que aprueba el Protocolo de Incorporación de la República de Panamá al Subsistema de Integración Económica Centroamericana (Gaceta Oficial N° 27268-B de 17 de abril de 2013).

En lo referente al contenido de su consulta, el Decreto de Gabinete N° 56 de 30 de diciembre de 1992 es una disposición de carácter especial que establece y regula los incentivos fiscales al transporte terrestre público de pasajeros, otorgándole exenciones parciales al impuesto de importación de vehículos (nuevos y usados), piezas de repuestos y neumáticos destinados al uso de los concesionarios de certificados de operación de transporte terrestre público de pasajeros. Igualmente debemos recordar que la materia relacionada con la exención del impuesto de importación de piezas y neumáticos como incentivos fiscales a los Concesionarios de Certificados de Operación de Transporte regulada en el Decreto de Gabinete N°.56 se encuentra vigente.

Analizados todos los aspectos que enmarcaron el contexto de su consulta, solo resta mencionar que el Decreto de Gabinete N°56 de forma expresa, se refiere a que los Concesionarios de Certificados de Operación de Transporte no se encuentran exonerados del pago del Impuesto de Transferencia de Bien Mueble (ITBM) que recaiga sobre la Importación de Vehículos, piezas de repuestos y neumáticos destinados a la operación de transporte terrestre público de pasajeros.

En conclusión, esta Procuraduría comparte la opinión de la señora Directora General, es decir, que no es posible aplicar la exoneración total de todos los tributos aduaneros a las importaciones de vehículos y piezas de repuestos realizadas por los transportistas del sector público de pasajeros.

Atentamente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración



RGM/go
C-048-22

La Procuraduría de la Administración sirve a Panamá, te sirve a ti.

*Apartado 0815-00609, Panamá, República de Panamá *Teléfonos: 500-3350, 500-3370 * Fax: 500-3310*

** E-mail: procadmon@procuraduria-admon.gob.pa Página Web: www.procuraduria-admon.gob.pa**