

Panamá, 5 de agosto de 2003.

Licenciado

JORGE MONTENEGRO

Administrador Regional de Aduanas, Zona Oriental

Ministerio de Economía y Finanzas.

E. S. D.

Señor Administrador Regional:

Dando cumplimiento a nuestras funciones de **servir de consejera jurídica a los servidores públicos administrativos que consulten sobre determinada interpretación o sobre el procedimiento que deba seguirse en un caso concreto**, procedo a examinar la problemática que ha tenido a bien plantearme en nota No.710-01-282-ARAZO, y referente a discrepancia suscitada entre la Empresa VIDRIOS PANAMEÑOS, S.A. (VIPASA) y el DEPARTAMENTO DE AUDITORIA DE PROCEDIMIENTOS de la Dirección General de Aduanas, en relación con el pago de los derechos sobre la importación de mercadería provenientes de Zonas Procesadoras para la Exportación y la correcta interpretación del artículo 33 de la Ley 25 de 1992, en cuanto a la forma de pago del impuesto o gravamen aduanero.

Sobre el particular, examinaré la Ley No.25 de 30 de noviembre de 1992, “Por la cual se establece un Régimen Especial, Integral y Simplificado para la Creación y Funcionamiento de Zonas Procesadoras para la Exportación”¹, reglamentada a través del Decreto Ejecutivo No.28 de 19 de mayo de 1993, “Por el cual se reglamenta la Ley No.25 de 30 de noviembre de 1992”², modificado por el Decreto Ejecutivo No.138 de 19 de mayo de 1993, norma

¹ Publicada en Gaceta Oficial No.22.175 de 2 de diciembre de 1992.

² Publicado en Gaceta Oficial No. 22.289 de 20 de mayo de 1993.

derogada por Ley 28 de 1996,³ Además, de la Ley 16 de 29 de agosto de 1979, Por la cual se crea la Dirección General de Aduanas del Ministerio de Hacienda y Tesoro, se le asignan funciones y se dictan otras disposiciones”.⁴ También, el Decreto Ejecutivo No.42 de 1983, que reorganiza la Dirección de Aduanas.⁵ Aludimos, a estas últimas dos normas a pesar de que la primera de ellas fue derogada de manera expresa por el artículo 22 de la Ley No.97 de 21 de diciembre de 1998, que crea el Ministerio de Economía y Finanzas.⁶ Y, la segunda correría la misma suerte de manera tácita, de acuerdo al aforismo latino “accessorium cedit principali” o sea, lo accesorio accede a lo principal, debido al hecho de que estas normas son las que regulan hasta la fecha las operaciones aduaneras, en razón de lo establecido en el último párrafo del artículo 3 de la propia Ley 97 de 1998, al establecer claramente que, **“las direcciones y unidades actuales de los Ministerios fusionados se mantendrán con todas sus funciones, prerrogativas y poderes, hasta tanto el Organo Ejecutivo realice los cambios que considere pertinentes.”** Lo cual quiere decir, que hasta tanto el Organo Ejecutivo no regule lo correspondiente estas normas serán utilizables para lo de lugar, excepto si se promulgan leyes que incorporen las funciones y procedimientos aduanales a la luz de la nueva legislación de Economía y Finanzas. Lo anterior guarda consonancia con el contenido del artículo 295 del Decreto de Gabinete No.41 de 11 de diciembre de 2002.

I. Antecedentes.

Según expone la institución consultante el Decreto Ejecutivo No. 42 de 24 de noviembre de 1983, en su artículo 11, faculta al Departamento de Auditoría de Procedimientos de la Dirección General de Aduanas, para implantar y controlar los sistemas aplicables en los recintos aduaneros, puertos y zonas o tiendas libres y para comprobar la legalidad de los procedimientos utilizados dentro de los mismos

Con fundamento en esta atribución que le concede la Ley reglamentaria al sistema aduanal de nuestro país, el Departamento de Auditoría de Procedimientos inicio diligencia de auditoría a la empresa VIDRIOS

³ Publicada en Gaceta Oficial No. 22.965 de 1996.

⁴ Publicada en Gaceta Oficial No.18.919 de 28 de septiembre de 1979.

⁵ Publicado en Gaceta Oficial No. 19.967 de 3 de enero de 1984.

⁶ Publicada en Gaceta Oficial No.23.698 de 23 de diciembre de 1998.

PANAMEÑOS, S.A. (VIPASA), ubicada en la Zona Procesadora para la Exportación denominada PROINEXPORT, lo cual arrojó serias irregularidades dentro de los sistemas seguidos en cuanto al no pago de impuestos de importación, o sea, respecto de mercancías vendidas localmente introducidas al territorio Fiscal Nacional, por la suma de hasta DOS MILLONES CUATROCIENTOS NUEVE MIL TREINTA Y SEIS BALBOAS CON 11/100 (B/.2.409,036.11), cálculo arrojado de los valores de la facturación del producto realmente vendido localmente.

Es la consideración del Departamento de Auditoría que la diferencia reflejada en concepto de derechos dejados de pagar no es justificable dado que esta empresa goza de los incentivos y beneficios que otorga la Ley 25 de 30 de noviembre de 1992, a este sector comercial. De otro lado, tampoco se comparte la fórmula utilizada como base imponible para el pago de los impuestos de importación, calculado tomando en consideración la cantidad de materia prima utilizada en las ventas locales, en vez de facturar sobre las ventas realizadas. E, incluso ello lo refleja el auditado, el cual demuestra que la empresa había pagado la totalidad de los impuestos y derechos de importación, sobre los insumos utilizados en el proceso de producción en el período auditado.

En tal virtud se inició un proceso penal aduanero a la empresa VIDRIOS PANAMEÑOS, S.A., por presunto defraudador del fisco aduanero, del cual ha salido a relucir que respecto del tema de pago de impuestos sobre la importación que aborda el artículo 33 de la Ley 25 de 1992, se han celebrado reuniones con distintas entidades públicas y privadas relacionadas e interesadas en el tema de las Zonas Procesadoras para la Exportación, que han revelado la existencia de un **borrador** de proyecto de Decreto Ejecutivo, que tiene como intención reglamentar precisamente el citado artículo 33, para regular este importante aspecto en las empresas ubicadas dentro de las denominadas Zonas Procesadoras para la Exportación y el pago del impuesto sobre la importación de mercadería en territorio fiscal.

Disposición ésta que hoy día según la nota presentada, se eleva a consulta, pues en el artículo primero del referido borrador se pretende establecer que en los casos de estas Zonas Procesadoras para la Exportación, cuando las mercancías producidas o manufacturadas en ellas se introduzcan legalmente

al Territorio Aduanero, los impuestos y gravámenes de Aduanas serán calculados sobre el valor C.I.F. de los insumos extranjeros que se hayan utilizado en su manufactura, detallándose la clasificación arancelaria de tales insumos.

La Asesoría Legal de la institución consultante al emitir su opinión no pierde de vista la definición de Zonas Procesadoras para la Exportación, ni el contenido del artículo 27, de la mencionada Ley 25. Hace referencia al informe elaborado de parte del Departamento de Auditoría, a la empresa VIDRIOS PANAMEÑOS, S.A., (VIPASA), pero también observa la importancia de tomar en cuenta los acuerdos, negociaciones y diálogos a que puedan llegar los sectores privados y públicos sobre el tema comercial-tributario, debidamente representados. De tal forma considera, que la auditoría efectuada desconoció un proyecto de Decreto Ejecutivo, revisado, corregido y aprobado por la Dirección de Aduanas, por la Dirección de Asesoría Legal del Ministerio de Comercio e Industria y presentado para la respectiva firma del Ministro, por el señor Presidente de la Zona Procesadora para la Exportación denominada PROINEXPORT, que tiene como objetivo principal, regular lo dispuesto por el artículo 33 de la Ley No.25 de 1992, documento que aún cuando no tenga fuerza legal debe respetarse y por tanto cumplir con los puntos acordados.

II. Consideraciones Jurídicas Previas.

De lo expuesto se colige que existen dos actos administrativos inexistentes jurídicamente, en la discrepancia sometida a estudio, el mencionado acuerdo y el Proyecto en borrador de la reglamentación del artículo 33 de la Ley 25, que son instrumentos distintos. Decimos inexistentes jurídicamente, porque no han llenado las formalidades o requisitos jurídicos establecidos.⁷

Iniciamos este estudio transcribiendo la definición que nos brinda nuestra legislación sobre las Zonas Procesadoras, en el artículo 10 de Ley 25 de 1992, cuyo texto lee:

⁷ El acto es inexistente cuando faltan los requisitos de existencia del acto (consentimiento, objeto, causa, forma solemne).

“ARTÍCULO 10. Las zonas procesadoras para la exportación se definen como zonas francas y de libre empresa, específicamente delimitadas dentro de las cuales se desarrollan todas las infraestructuras, instalaciones, edificios,

sistemas y servicios de soporte, así como la organización operativa y la gestión administrativa que sean necesarias, bajo criterios de máxima eficiencia, para que se establezcan dentro de las mismas, empresas de todas partes del mundo cuyas actividades sean la producción de bienes y servicios para la exportación.

El objetivo inmediato de las Zonas Procesadoras para la Exportación es proveer condiciones óptimas de eficiencia operativa y de ventajas comparativas para garantizar a las empresas exportadoras niveles elevados de competitividad en los mercados internacionales.”

De la definición transcrita, se desprende que las zonas procesadoras, sin lugar a dudas constituyen territorios francos, esto es, libres del pago del impuesto sobre la importación. Según el precepto copiado estos territorios deben estar concretamente señalados, fijados, establecidos o precisados y en ellos se desarrollarán las actividades que exclusivamente la ley determina, con criterios de eficiencia y calidad a fin de promover las más óptimas condiciones de calidad que permitan garantizar altos niveles de competitividad en los mercados internacionales.

Las “Zonas Procesadoras para la Exportación”, son territorios con régimen fiscal especial, es decir, libres de pagos de impuestos, tienen esa liberalidad por tratarse de zonas que promueven la economía a través de las exportaciones de bienes y servicios, promoviendo la inversión, hacia la integración de una economía global, en las cuales se realizan diversas actividades de producción de bienes y servicios.

En efecto, el artículo 27 de la ley in exámine, expresamente establece:

“ARTÍCULO 27. Las zonas procesadoras para la Exportación son zonas libres de impuestos, por consiguiente, las empresas a que hace referencia esta Ley, así como toda actividad, operación, transacción, trámite y transferencia de bienes muebles e inmuebles, compra e importación de equipo y materiales de construcción, materias primas, equipos, maquinarias, herramientas, accesorios, insumos y todo bien o servicio requerido para sus operaciones, que se realicen dentro de las Zonas Procesadoras, estarán ciento por ciento libres de impuestos directos e indirectos, contribuciones, tasas, derechos y gravámenes nacionales.

Estará libre de impuesto nacional directo o indirecto el capital de las Zonas Procesadoras y el de las empresas que estén instaladas en ellas, incluyendo los impuestos de patentes o licencias.

Conviene en este análisis, referirnos al concepto de **exportación**, el cual define el artículo 29 de la citada Ley 25, en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 29. Se considerará como **exportación**, la venta de materias primas, productos semielaborados y empaques que suministren las empresas nacionales a las industrias instaladas dentro de las Zonas Procesadoras para la Exportación; queda entendido que la misma no será objeto del Certificado de Abono Tributario (CAT).

O sea, que todo aquello que sale del país como venta de materias primas o producto semielaborado se considera como material exportado, es decir, libre de impuestos, porque la exportación no causa impuesto alguno.

Reafirma lo antes expuesto el contenido del artículo 31 de la Ley in comento, al disponer:

“ARTÍCULO 31. Las Zonas Procesadoras para la exportación son zonas de libre comercio y de libre empresa, por tanto, las tarifas de los servicios y los precios de los productos los fijará cada empresa que lo preste o produzca de acuerdo con las reglas de la oferta y la demanda, teniendo presente la competitividad requerida para participar exitosamente en el mercado mundial, del cual las Zonas Procesadoras son integrantes.

De manera que, las zonas procesadoras pueden ser privadas, estatales o mixtas. Y, dentro de ellas podrán establecerse personas naturales o jurídicas, dedicadas a actividades de producción de bienes y servicios dentro de las categorías de: Empresas Manufactureras, de Ensamblaje, de Procesamiento de Productos Terminados o Semielaborados, Empresas de Exportación de Servicios y Empresas de Servicios Generales, en los términos previstos en el artículo 20 de la Ley 25 ibídem.

En contraposición a todo lo expresado se encuentra el artículo 33 de la citada Ley 25, y cuya interpretación es objeto de este análisis, el texto de este precepto, literalmente expresa:

“ARTÍCULO 33. Cuando los bienes producidos en las Zonas para la Exportación o los introducidos a ellas, sean importados al territorio fiscal nacional, pagarán los impuestos o gravámenes aduaneros correspondientes. En estos casos, los documentos consulares serán reemplazados por documentos análogos que expedirá la Secretaria Técnica de la Comisión Nacional de Zonas Procesadoras para la exportación”.

El tenor literal de esta disposición es clara, la diafanabilidad de su redacción gramatical lingüístico no admite hermeneútica legal posible, puesto que la interpretación legal busca determinar el significado, alcance y sentido o valor de la ley frente a las situaciones jurídicas concretas a que dicha ley debe

aplicarse.⁸ Así, la interpretación implica una labor consistente en resolver un caso concreto aplicando una norma general, y tiende a desentrañar el sentido, finalidad, propósito y alcance de la Ley. Se interpretan las expresiones para descubrir su significado lingüístico. Pero, en este caso la premisa es clara al disponer prístinamente que, “ cuando **los bienes producidos** en las Zonas Procesadoras para la Exportación, o los introducidos en ellas sean importados (ingresados) a territorio fiscal pagarán los impuestos o gravámenes aduaneros correspondientes. En ello no hay duda, todos aquellos bienes ingresados a territorio fiscal deben pagar el impuesto sobre la importación, ya que ha salido del área segregada que le exime de dicho pago. Hecho entendible, pues, el territorio fiscal nacional es, “**todo el espacio geográfico comprendido entre las fronteras marítimas, terrestres y áreas del país, excepto aquellos espacios o zonas segregadas por especial mención de la Ley. En el territorio aduanero se ejercerán todas las facultades que la Ley otorga a la Aduana para el control de las mercancías; en las zonas o espacios segregados se podrán realizar sólo aquellos controles que las normas legales o reglamentarias señalan específicamente.**”⁹ El ¹⁰Decreto de Gabinete No.41 de 11 de diciembre de 2002, “Por medio del cual se Desarrollan las Disposiciones Concernientes al Régimen de Aduanas de Acuerdo a lo establecido en la Ley 41 de 1 de julio de 1996,” Que a su vez dictó normas generales a las que debe sujetarse el Consejo de Gabinete al expedir las disposiciones concernientes al Régimen de Aduanas.”,¹¹ define territorio aduanero en su artículo 4 de la siguiente manera: “ **El Territorio aduanero es todo el espacio geográfico del Estado comprendido entre sus fronteras, con excepción de aquellos espacios o zonas segregadas por especial mención de la Ley.**” O sea, que en el territorio aduanero, que comprende todo el espacio territorial de la República, de frontera a frontera, la oficina de aduana puede ejercer todos los controles que le autorice la ley para vigilar la entrada y salida legal de las mercancías. El hecho que genera la diferencia de opiniones es que no se precisa en dicho precepto la base gravable para calcular el impuesto a pagar, en los bienes producidos dentro de la Zona Procesadoras que ingresen a territorio fiscal.

⁸ Alessandri Rodríguez, citado por MONROY CABRA, Marco G. Introducción al Derecho. Undécima edición, Editorial Temis, Colombia. 1998. Página 273.

⁹ Ver, Ley 30 de 8 de noviembre de 1984, artículo 2.

¹⁰ Publicado en Gaceta Oficial No. 24.700 de 16 de diciembre de 2002.

¹¹ Publicada en Gaceta Oficial No. 23.070 de 2 de julio de 1996.

De allí que cuando los bienes que sean producidos en las Zonas Procesadoras para la Exportación o aquellos que sean introducidos a ellas, se importen o ingresen a territorio fiscal nacional, deberán cubrir los impuestos o gravámenes aduaneros correspondientes, pues ya la mercadería no está dentro del área segregada, sino que ha entrado a territorio fiscal en el cual toda mercadería que ingresa esta sujeta a pago.

De lo examinado se desprende que, el sentido que quiso darle el legislador a esta norma fue asegurarse de que las empresas establecidas dentro de esta áreas segregadas cumpliesen los fines y objetivos propuestos, esto es, que destinarán sus bienes y servicios a la exportación y no al comercio nacional, con lo cual se desvirtúa la actividad efectuada y la razón que justifica su régimen especial, dirigido a adecuar regímenes de incentivos fiscales a la realidad nacional para apertura comercial internacional, a fin de lograr una mayor y mejor distribución de los recursos que posee nuestro país; así como, de las riquezas que se generan.

Luego de analizar la Ley 25 en su contexto integral, observamos que esta norma sería la excepción a la regla que contiene la Ley, ya que la regla general es que los establecimientos que se encuentren autorizados para operar en Zonas Procesadoras para la Exportación, siempre que posean licencia que ampare la categoría de la actividad que desarrollen, están libres del pago de impuestos, por razón de su carácter de régimen especial de incentivos tributarios que se les otorga debido a la naturaleza de las actividades comerciales que desarrollan y que obligan a adoptar políticas arancelarias flexibles para favorecer el mercado y consumo nacional e internacional.

El meollo de este asunto es la discrepancia de opiniones que existe entre la Empresa VIDRIOS PANAMEÑOS, S.A. (VIPASA) y el Departamento de Auditoría de Procedimientos de la Dirección General de Aduanas, en cuanto a la forma como deben calcularse los impuestos causados. Dado que, de un lado el Departamento de Auditoría considera que los derechos sobre la Importación deben pagarse conforme el valor de las facturas del producto vendido, en tanto, que la empresa calcula el pago a efectuar tomando en consideración la cantidad de materia prima utilizada en las ventas locales.

Reposa en la documentación aportada, indagatoria al técnico o especialista en materia aduanal en lo que se refiere al aforo aduanero,¹² que se efectúa a toda mercancía, a lo que el funcionario explicó que la interpretación del artículo 33 de la Ley 25, ha sido objeto de preocupación e inquietud de parte de las oficinas públicas y de la empresa privada relacionada con el tema, que por ese motivo se habían celebrado varias reuniones para tratar lo relativo al contenido del artículo 33 y la forma de reglamentar el mismo. Según dijo, precisamente, con la empresa VIDRIOS PANAMEÑOS S.A., (VIPASA) se había llegado a un acuerdo el día 4 de julio de 2000, el cual fue aprobado por el Representante Legal y el Viceministro de Comercio e Industrias, y, el Representante de la Oficina de Aduana, en el sentido de permitir que aún cuando esta empresa estuviera ubicada dentro de una zona procesadora para la exportación, pagaría sus impuestos sobre los insumos utilizados en su proceso de producción y no sobre el producto terminado cuando los productos producidos se destinarán al consumo interno, con la finalidad principal de mantener el principio de equidad entre una empresa nacional ubicada dentro de la zona procesadora y el resto de las empresas nacionales.

En igual sentido, reposa Nota A.L. No.033-2002 fechada 2 de octubre de 2002, de la Asesoría Legal del Ministerio de Comercio e Industrias, en la que dicha institución opina que, **“los impuestos o gravámenes aduaneros de las mercancías producidas o manufacturadas en las Zonas procesadoras para la exportación, cuando dichas manufacturas sean introducidas legalmente al territorio aduanero de la República, serán calculadas sobre el valor C.I.F. de los insumos extranjeros que se hayan utilizado en su manufactura, detallándose la clasificación arancelaria de tales insumos. Dicha interpretación se sustenta en el hecho de que las Zonas Procesadoras para la Exportación constituyen un régimen excepcionante y excluyente, el cual es regulado según la competitividad y eficiencia del comercio internacional, por lo que es necesario contar con reglas claras en el procedimiento o aplicación de la Ley 25 de 30 de**

¹² Operación consistente en el reconocimiento de mercancías que conlleva la verificación de la naturaleza, valor, peso, cuenta o medida, ubicación en una posición arancelaria específica de acuerdo a la nomenclatura del arancel nacional vigente y la determinación de los tributos que les sean aplicables, de acuerdo al régimen ***** viene de que se trate. Ello de conformidad al Artículo 5 del Decreto de Gabinete No.41 de 11 de diciembre de 2002.

noviembre de 1992, a fin de atraer tanto inversionales nacionales como extranjeras”.

Aunque lo precedente no es determinante, estas opiniones resultan de suma importancia y conveniencia para indicar que el poder del Estado es un poder reglado, es decir, regulado. Esto significa, que todos los actos que emitan las autoridades facultadas para ello y que contengan normas de efecto general deben cumplir con las formalidades que establece la Ley.¹³ No debemos olvidar, que en la administración pública rige el principio de legalidad¹⁴ de los actos públicos administrativos, lo cual supone la subordinación del poder a la juricidad. Este principio está recogido en el artículo 18 de la Constitución, en donde claramente se expresa que los funcionarios públicos administrativos son responsables no sólo por infracción de la ley, sino también por extralimitación de funciones o por omisión en el ejercicio de éstas. Este principio se traduce en que los servidores públicos no pueden hacer aquello que no les permite o no les autoriza la Constitución o la Ley, pues, lo contrario deriva en abuso de sus atribuciones, hecho sancionado penalmente.

Respecto de este principio cardinal de la administración pública, en Sentencia de 6 de julio de 1998, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, expuso:

“El principio de legalidad como vinculación positiva de las autoridades ha sido analizado con particular claridad por parte del jurista español GARCÍA DE ENTERRÍA, quien al analizar como opera la técnica del citado principio medular de Derecho Público, señala:

“Así, pues, no hay en Derecho español ningún ‘espacio franco o libre de ley’ en la que la Administración pueda actuar con un poder jurídico libre. Los actos y las disposiciones de la Administración, todos, han de ‘someterse a

¹³ Ver, Ley 38 de 31 de julio de 2000, sobre el Procedimiento Administrativo General. Gaceta Oficial No. 24,109 de 2 de agosto de 2000.

¹⁴ Ver, artículos, 18 de la Constitución Política y 34 de la Ley 38 de 2000.

Derecho', han de ser 'conformes' a Derecho. **El desajuste, la disconformidad, constituyen 'infracción del ordenamiento jurídico' y les priva actual o potencialmente (distinción entre nulidad y anulabilidad), de validez.** El Derecho no es, pues, para la Administración una linde externa que señale hacia fuera una zona de prohibición y dentro de la cual pueda ella producirse con su sola libertad y arbitrio. Por el contrario, el derecho condiciona y determina, de manera positiva, la acción administrativa, la cual no es válida si no responde a una previsión normativa . En términos de BALLBE, que fue entre nosotros el primero que recapacitó lúcidamente sobre este mecanismo: La conexión necesaria entre la Administración y Derecho y la máxima que la cifra –*quae non sunt permissae prohibita intelliguntur* (LO QUE NO ESTÁ PERMITIDO HA DE ENTENDERSE PROHIBIDO), por diferencia, dice el mismo autor en otro lugar, del principio que rige la vida privada; *permissum videtur in omne quod not prohibitum: HA DE ENTENDERSE PERMITIDO TODO LO QUE NO ESTÁ PROHIBIDO*-implica, ... que toda acción administrativa concreta, si quiere tenerse la certeza de que se trata de una válida acción administrativa, ha de ser examinada desde el punto de vista de su relación con el orden jurídico; y sólo en la medida en que pueda ser referida a un precepto jurídico, o partiendo del principio jurídico se pueda derivar de él, puede tenerse como tal acción administrativa válida. ... Para contrastar la validez de un acto no hay, por tanto, que preguntarse por la existencia de algún precepto que lo prohíba, bajo el supuesto de que ante su falta ha de entenderse lícito; por el contrario, hay que inquirir si algún precepto jurídico lo admite como acto administrativo para

concluir por su invalidez en ausencia de tal disposición.”¹⁵

Y, más adelante, en la misma obra, explica la técnica operativa del principio de legalidad así:

“El principio de legalidad de la Administración, con el contenido explicado, se expresa en un mecanismo técnico preciso: la legalidad atribuye potestades a la Administración, precisamente. La legalidad otorga facultades a la administración para su acción confiriéndola al efecto poderes jurídicos. Toda acción administrativa se nos presenta así como ejercicio de un poder atribuido previamente por la Ley y por ella delimitado y construido. Sin una atribución legal previa de potestades la Administración no puede actuar, simplemente”.¹⁶

En suma, lo que externa nuestro máximo organismo de justicia es que las actuaciones administrativas del Estado, siempre han de someterse a Derecho, pues lo contrario invalida potencialmente el acto, ya que el derecho condiciona y determina de manera positiva la acción administrativa, la cual no es válida si no responde a una previsión normativa.

De manera que, si en efecto se celebró un acuerdo entre el Representante Legal de la Empresa VIDRIOS PANAMEÑOS S.A., (VIPASA) y autoridades del Ministerio de Comercio y la Dirección General de Aduanas, por medio del Jefe del Departamento de Operaciones, este acto debió formalizarse, para que fuera plenamente válido. Igualmente, si el Ministerio de Comercio mantiene una posición particular sobre determinado procedimiento con fundamento o sustento jurídico razonable ha debido emitir una circular recogiendo la temática de manera formal, teniendo en cuenta la importancia del asunto tratado el cual involucra intereses básicamente de orden económicos y financieros, asesorándose legalmente en relación con la formalidad de los actos administrativos que pueden emitir las autoridades de

¹⁵ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. Curso de Derecho Administrativo I. Séptima Edición, Editorial Civitas, pág. 430

¹⁶ *Ibidem.*, p.431.

las instituciones públicas, en donde cada acto que se emita conlleva una formalidad a cumplir.

Este estudio no pretende desconocer las facultades que la Ley le otorga a ciertas autoridades estatales, en este caso a funcionarios institucionales del Ministerio de Comercio e Industrias como a funcionarios aduaneros¹⁷. Ciertamente es, en cuanto a éstos últimos, tal como ha quedado externado ut supra que el Departamento de Auditoría de Procedimiento de Aduanas, está autorizado para implementar y controlar los sistemas aplicables en los recintos aduaneros, puertos y zonas o tiendas libres. De igual modo, el Departamento de Operaciones está facultado para impartir normas en torno a las destinaciones aduaneras, entre las cuales está, la importación y la exportación. Lo que significa que este mandamiento legal válida el que el jefe de este Departamento participe y refrende acuerdos que posibiliten y faciliten el pago de los derechos sobre la importación, en este caso en particular, legitimando que el pago de éstos en bienes provenientes de Zonas Procesadoras para la Exportación a territorio fiscal se dé de acuerdo al cálculo de los impuestos sobre la materia prima utilizada en la elaboración de productos y no sobre la facturación del producto vendido, pero ello aclarando que tales actos se den con cumplimiento de las formalidades administrativas propias de los actos que emite la administración pública y poniendo en conocimiento de todos los interesados en el tema comercial-aduanero-fiscal de lo convenido para el desarrollo de una labor más eficiente y menos duplicada.

Lo que si se pretende con el presente es resaltar la legalidad que debe caracterizar a los actos administrativos expedidos por la administración a través de reglamentaciones normativas. Pues, el principio general es que nada escapa a la fuerza de la ley, a la posibilidad de ser legislado por la condición de Estado de Derecho y por aquello del principio de legalidad que rige para la administración pública. Las reglamentaciones tienen diferentes formas de exteriorización, a saber: decreto, orden o resuelto ministerial, resolución, ordenanza, circulares, instrucciones, acuerdos, etc.

¹⁷ Ver, Decreto Ejecutivo 42, artículos 7, 11 y 21, en concordancia con el artículo 13 de la Ley 16 de 29 de agosto de 1979.

En cuanto al acuerdo¹⁸ suscrito entre VIDRIOS PANAMEÑOS S.A., (VIPASA) y las autoridades institucionales arriba mencionadas para permitir a empresas ingresar bienes provenientes de Zonas Procesadoras para la Exportación, a territorio fiscal, pagando los derechos o gravámenes es aduaneros sobre el valor CIF¹⁹, de los insumos extranjeros que se utilizan para la elaboración de dicha manufactura, este tipo de acto administrativo como hemos observado **es viable** siempre que se efectúe cumpliendo con los requisitos y formalidades legales que establece la ley a fin de legitimar el acto administrativo emitido por la administración, además debe ponerse en conocimiento de los interesados del tema, hecho que como se ha visto no se dio, puesto que los funcionarios de auditoría de procedimientos lo desconocían, por lo cual para efectos legales este acuerdo carece de valor jurídico formal.

En el mismo sentido, en cuanto a la existencia de un proyecto de regulación del artículo 33 de la Ley 25 in exámine, somos de la opinión que este instrumento en este momento carece totalmente de relevancia jurídica entro de este examen, toda vez que el mismo para efectos legales no tiene validez alguna. Ya que una norma es formalmente válida cuando ha sido expedida de acuerdo con las normas de producción respectivas y con la Constitución, de modo que mientras no sea aprobada, sancionada, promulgada y publicada, no nace a la vida jurídica. Por tal motivo un documento que no ha nacido a la vida jurídica reiteramos no tiene ninguna validez para efectos legales, pues ese motivo lo invalida jurídicamente. Como bien enseña el maestro GARCÍA DE ENTERRÍA, **...los actos y las disposiciones de la administración, todos, han de someterse a Derecho, han de ser conformes a Derecho. El desajuste, la disconformidad, constituyen infracción del ordenamiento jurídico y les priva actual o potencialmente de validez. ...**²⁰

¹⁸ Definido por el autor Delgadillo Gutiérrez, como la decisión por escrito, en la que un órgano superior le hace saber al inferior su determinación sobre un asunto o materia en particular. Así, el acuerdo corresponde a una decisión asumida por un órgano superior, **dentro del ámbito de su competencia, que habrá de darse a conocer a los inferiores a fin de que sea asumida y aplicada en el ámbito correspondiente.**

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. ELEMENTOS DE DERECHO ADMINISTRATIVO I. 2da edición. Editorial Lemusa, S.A., México, 2000. Págs. 79-80.

¹⁹ Valor C.I.F. (costo, seguro y flete) Significa el costo del bien franco a bordo de la nave o vehículo marítimo, aéreo o terrestre que transporte a la República de Panamá, ya sea indirectamente o por un puerto de transbordo; incluye además los gastos necesarios incurridos en el puerto de embarque, el costo del flete, seguro, comisiones y corretajes hasta el primer puerto de atraque en el territorio nacional. El valor C.I.F., es la base gravable de importación en la República de Panamá, desde 1985.

²⁰ Ob. Cit., pág. 433.

Ello a pesar de que la forma de legislar en materia de aduana, es completamente especial, excepcionante o sui generis, propio de sistemas económicos y financieros, lo cual tiene su amparo jurídico en lo dispuesto en el artículo 153, numeral 11 de la Constitución Política, la que le da la facultad al Órgano Ejecutivo de legislar en materia de empréstitos, organización del crédito público, reconocimiento de la deuda nacional y en la fijación o modificación de los aranceles y que por lo delicado de estos temas que involucran las finanzas del Estado, debe darse una definición apropiada de los términos y conceptos comerciales inherentes al sistema.

III. Opinión de este Despacho.

Examinada a cabalidad la problemática expuesta a la luz no sólo de la legislación vigente que regulan la materia aduanera-fiscal, sino también entendiendo que la complejidad del tema permite la adopción de prácticas administrativas razonables, en virtud de los bienes tutelados, intereses económicos; es menester, decir que por tratarse de un régimen excluyente y técnico se hace imperioso y necesario importar reglas claras y precisas que potabilicen el sistema y no creen obstáculos innecesarios, por tal razón somos de la opinión que frente al problema planteado, la solución está prevista en el artículo 261 de la Ley 41 de 1° de diciembre de 2002, ya citada cuyo texto atinadamente expone:

“ARTÍCULO 261. Cuando las mercaderías sean retiradas de las zonas francas para destinarlas al consumo en el territorio aduanero de la República, pagarán los tributos que correspondan por motivo de su importación.

Tratándose de importaciones desde zonas francas industriales establecidas en el territorio nacional las mercancías terminadas se aforarán sobre los insumos y materias primas extranjeras utilizadas en la elaboración de los respectivos productos terminados. Para estos efectos, el importador deberá presentar el detalle de hoja de relación de insumo _ producto, previamente verificado y aprobado por la Aduana.”

Creemos, pues, que el precepto *up supra* copiado ofrece de manera indubitable la respuesta apropiada al problema suscitado, dado que recoge la situación que se presenta. Este contenido tiene como lógica respetar el concepto de valor agregado nacional, según el cual los insumos extranjeros se juntan con los nacionales, para arrojar un solo valor, lo contrario sería caer en la doble tributación fiscal, que en nada beneficia al régimen sino que por el contrario desvirtúa el concepto de equidad fiscal que señala que un tributo se establece atendiendo el contexto social en el que se va aplicar, lo cual implica que en ningún aspecto pueden establecerse con el fin de gravar desproporcionadamente a los sujetos que incurren en el hecho gravado. Coincide este presupuesto con lo establecido en el Decreto Ejecutivo No.428 de 7 de septiembre de 1953, por el cual se reglamenta la gestión de Aduanas en la Zona Libre de Colón, instrumento que establece que los productos elaborados o ensamblados en esa área segregada pagarán los derechos e impuestos aduaneros sobre la base de las materias primas extranjeras en ellas introducidas, a fin precisamente de mantener un régimen especial y de incentivo fiscal, evitando así una situación de inequidad tributaria que permita la imposición de impuestos que por su naturaleza son de aplicación general, que afecten tanto a nacionales como a extranjeros que inviertan o realicen operaciones en el país.

Como corolario de lo externado, traemos a cita el artículo 34 de la reciente Ley 38 de 31 de julio de 2000, que regula el Procedimiento Administrativo General, a fin de reafirmar que dentro de la administración pública existen principios que rigen las actuaciones administrativas estatales, esta norma es del siguiente tenor:

“ARTÍCULO 34. Las actuaciones administrativas en todas las entidades públicas se efectuarán con arreglo a normas de informalidad, imparcialidad, uniformidad, economía, celeridad y eficacia, garantizando la realización oportuna de la función administrativa, sin menoscabo del debido proceso legal, con objetividad y con apego al principio de estricta legalidad. Los Ministros y las Ministras de Estado, los Directores y las Directoras de

entidades descentralizadas, Gobernadores y Gobernadoras, Alcaldes y Alcaldesas y demás jefes y Jefas de Despacho velarán, respecto de las dependencias que dirijan, por el cumplimiento de esta disposición.

Las actuaciones de los servidores públicos deberán estar presididas por los principios de lealtad al Estado, honestidad y eficiencia, y estarán obligados a dedicar el máximo de sus capacidades a la labor asignada”. (Resalta y Subraya este Despacho)

Como se observa la norma copiada se ocupa de orientar el quehacer administrativo o actuaciones estatales de aquí en adelante con determinados principios o reglas que buscan ofrecer seguridad y confianza en el actuar de la administración pública e incluso, para asegurar la debida obediencia de esta normativa se responsabiliza a las autoridades máximas de las instituciones estatales de velar por el cumplimiento de estos principios para mejorar la calidad pública.

Esperando con los conceptos vertidos haber coadyuvado al esclarecimiento de la situación presentada, me suscribo, atentamente.

Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración

AMdeF/16/hf.