



República de Panamá
Procuraduría de la Administración

Panamá, 16 de diciembre de 2022
C-212-22

Licenciada

Tayra I. Barsallo Z.

Directora General

Autoridad Nacional de Aduanas

Ciudad.

Ref.: Aplicación del artículo 29 de la Ley 159 de 31 de agosto de 2020 y del artículo 31 de la Ley 32 de 5 de abril de 2011.

Señora Directora General:

Por este medio damos respuesta a su Nota No.469-2022-ANA-OAL-DG de 17 de noviembre de 2022, recibida en este Despacho el 22 de noviembre de 2022, por medio de la cual consulta a esta Procuraduría en cuanto a la: “...*aplicación de las exenciones arancelarias establecidas mediante la Ley 159 del 31 de agosto de 2020 que crea el Régimen especial para el establecimiento y la operación de empresas multinacionales para la prestación del servicio relacionado con la manufactura, conocida como la Ley EMMA y Ley 32 de 05 de abril de 2011 que establece un Régimen especial, integral y simplificado para el establecimiento y operación de zonas francas y dicta otras disposiciones, conocida como Ley de ZONAS FRANCAS*”.

Concretamente, consulta lo siguiente:

“En atención a los beneficios fiscales que señalan los artículos antes descritos ¿Cabe la posibilidad de aplicar dichas exoneraciones a la importación de vehículos automotores que realizan las empresas para sus operaciones diarias, aunque no esté descrito de forma expresa la palabra vehículo o automóvil en las normas legales supra citadas?” (SIC)

En cuanto a lo consultado, este Despacho debe indicar inicialmente que corresponde a la Autoridad Nacional de Aduanas, de acuerdo con sus competencias, funciones y atribuciones, así como lo establecido en las normas jurídicas especiales o reglamentarias aplicables, determinar si es procedente o no la aplicación de la exención del impuesto de importación, según las circunstancias relativas a cada caso, incluyendo la introducción al país de vehículos por parte de empresas que se encuentren sujetas a los regímenes especiales de zonas francas o que presten servicios relacionados con la manufactura.

Señalado lo anterior, podemos indicar que, de las normas referidas en la consulta, se puede colegir que es posible aplicar la exoneración del impuesto de importación a los vehículos automotores requeridos para la ejecución de la prestación de servicios relacionados con la

manufactura y para las operaciones que realicen las empresas establecidas dentro de zonas francas.

Nuestra opinión se fundamenta en las siguientes consideraciones:

I. Competencia, funciones y atribuciones de la Autoridad Nacional de Aduanas

Inicialmente, consideramos pertinente referirnos a algunas disposiciones contenidas en el Decreto Ley N° 1 de 13 de febrero de 2008 “*que crea la Autoridad Nacional de Aduanas y dicta disposiciones concernientes al régimen aduanero.*”¹

En este sentido, el artículo 14 de la citada ley, establece las definiciones de algunos términos de relevancia para efectos de lo consultado; a saber:

“**Artículo 14. Definiciones.** Para efectos del presente Decreto Ley y sus reglamentos, los siguientes términos se entenderán así:

...

15. **Autoridad.** Institución de servicio público responsable de la aplicación de la Normativa Aduanera y de la determinación y percepción de los derechos de aduanas, tasas y demás derechos fiscales. Está encargada de ejecutar el control aduanero aplicable a la entrada, al tránsito, al cabotaje, al trasbordo, al depósito y a la salida del territorio nacional, de mercancías, viajeros y sus equipajes, bienes y valores sujetos a regulaciones especiales, así como a los medios en que se transporten.

16. **Autoridad Aduanera.** Es el servidor público o dependencia oficial que, en virtud de la ley y en ejercicio de sus funciones, tiene la facultad para exigir o controlar el cumplimiento de las normas aduaneras.

...

41. **Exoneración del Impuesto de Importación.** 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.

...”

Como se observa, la Autoridad Nacional de Aduanas es el ente encargado, de aplicar las normas aduaneras, pero también de **determinar y percibir los derechos de aduanas**, las tasas y demás derechos fiscales, así como ejecutar el control a la entrada y a la salida de mercancía y personas del territorio nacional.

¹ Ha sido modificada por la Ley 50 de 26 de agosto de 2013; la Ley 125 de 31 de diciembre de 2013; la Ley 6 de 20 de marzo de 2015; la Ley 2 de 7 de enero de 2016; y la Ley 283 de 30 de diciembre de 2021.

Por otro lado, la exoneración del impuesto de importación se define como una exención del pago de dicho impuesto, entre otros aspectos, en relación con mercancía asociada al régimen especial de zonas francas, determinada en una ley, decreto, contrato o concesión. Al respecto de la creación, competencia, funciones y atribuciones de la Autoridad Nacional de Aduanas observamos los artículos 17, 19, 20, 22 y 23 del Decreto Ley N° 1 de 2008, los cuales son del tenor siguiente:

“Artículo 17. Creación. Se crea la Autoridad Nacional de Aduanas, en adelante, La Autoridad, como una institución de Seguridad Pública, con personalidad jurídica, patrimonio propio y autonomía en su régimen interno, y ejercerá su jurisdicción en todo el territorio nacional, sujeta a la política y orientación del Órgano Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas, y a la fiscalización de la Contraloría General de la República, de acuerdo con lo que estipula la Constitución Política de la República y la ley. Cuando se trate de temas de seguridad, la política y orientación del Órgano Ejecutivo, se hará por conducto del Ministerio de Gobierno y Justicia.”

“Artículo 19. Competencia. La Autoridad Nacional de Aduanas es el órgano superior del servicio aduanero nacional y es la institución del Estado encargada de controlar, vigilar y fiscalizar el ingreso, salida y movimiento de las mercancías, personas y medios de transporte por las fronteras, puertos y aeropuertos del país, para los efectos de la recaudación tributaria que los gravan o para los controles que les son aplicables, así como de prevenir, investigar y sancionar las infracciones aduaneras, de formar estadísticas sobre comercio exterior, intervenir en el tráfico internacional de mercancías y cumplir con las funciones que se le confieran, mediante acuerdos internacionales de los que forme parte la República de Panamá.”

“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. En el marco de competencia señalado en el presente artículo se desarrollará la estructura administrativa de La Autoridad.” (Resalta el Despacho)

“Artículo 22. Funciones. La Autoridad tendrá las siguientes funciones:

1. **Administrar las políticas, directrices y disposiciones que regulan el sistema aduanero, de conformidad con lo que establece la legislación vigente en la materia y garantizar su aplicación.**

2. Dictar las reglamentaciones necesarias para el eficiente control, gestión de riesgos, recaudación y fiscalización de los gravámenes al comercio exterior y demás ingresos aduaneros, cuya recaudación le está encomendada por ley.

3. Realizar las gestiones administrativas para exigir el pago de los impuestos bajo su control, e imponer, en su caso, las sanciones correspondientes.

...

6. Controlar y supervisar operaciones aduaneras, así como el flujo de mercancías que ingresen, permanezcan o salgan del país y aquellas amparadas bajo regímenes aduaneros, definitivos o temporales, depósitos aduaneros, zonas francas y tiendas libres.

...” (Resalta el Despacho)

“**Artículo 23. Atribuciones.** La Autoridad tendrá las siguientes atribuciones:

1. Exigir y comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación aduanera, tales como naturaleza, características, clasificación, cantidad, código arancelario, origen, valor aduanero de las mercancías y los demás deberes, requisitos y obligaciones derivados de la entrada, permanencia y salida de las mercancías, personas y medios de transporte del territorio aduanero.

2. Requerir y comprobar el pago de los tributos que se generen en toda destinación aduanera.

3. Verificar que las mercancías importadas con algún beneficio fiscal, franquicia, exención o reducción de tributos aduaneros, estén destinadas al propósito para el cual se otorgó el beneficio, se encuentren en los lugares señalados al efecto y sean usadas por las personas a quienes les fue concedido el beneficio y que no sean enajenadas ni entregadas a terceros bajo ningún título, salvo las excepciones legales.

...

23. Emitir los criterios necesarios para la correcta aplicación e interpretación de las disposiciones del presente Decreto Ley y sus reglamentos.” (Resalta el Despacho)

De modo que la Autoridad Nacional de Aduanas es el ente competente para **establecer, aclarar y determinar** los procedimientos y formalidades aduaneras, respetando el principio de legalidad; teniendo entre sus funciones la de **administrar las políticas, directrices y disposiciones que regulan el sistema aduanero** y garantizar su aplicación; además, entre sus atribuciones se encuentra el **emitir los criterios para la aplicación e interpretación del Decreto Ley que la crea** y de los reglamentos que se emitan en relación con el mismo.

En relación con lo anterior, observamos que el numeral 9 del artículo 81 del Decreto Ley 1 de 2008, se refiere a las exenciones al impuesto de importación establecidas en leyes especiales:

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

...

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.** Salvo que las leyes especiales o contratos establezcan lo contrario, no serán objeto de exoneración del impuesto de importación aquellos bienes que, en el respectivo ramo a que se destinan, no sean indispensables para las instalaciones, plantas o actividades respectivas, o sea que sin tales artículos o materiales no podrían funcionar o realizar sus actividades. No están incluidos aquellos productos que puedan tener alguna aplicación distinta o de los cuales no dependa el funcionamiento de las máquinas o instalaciones, tales como las herramientas y útiles de mecánica en general, los muebles de oficina, útiles de escritorio, vestidos, calzados, ropa, uniformes y otros de similar naturaleza, para los empleados.”

“Artículo 82. Determinación del beneficio arancelario. Corresponderá a La Autoridad determinar si el beneficio arancelario a que se refiera un tratado de promoción comercial, **una disposición legal**, un contrato administrativo o una resolución de autoridad competente, **es una importación a consumo con franquicia arancelaria, una importación temporal o una condición asociada al régimen especial en que dicha mercancía se encuentra**, a tal efecto tomará en cuenta la calidad de las personas que la importa, el objeto de la internación o la condición no tributaria del área de zona franca o tienda libre a la cual se destinará.”

En función de las disposiciones citadas, este Despacho considera que corresponde a la Autoridad Nacional de Aduanas de acuerdo con sus competencias, funciones y atribuciones, así como lo establecido en las normas jurídicas especiales o reglamentarias aplicables, determinar si corresponde o no la aplicación de la exención al impuesto de importación, según las circunstancias relativas a cada caso.

II. Disposiciones especiales

Señalado lo anterior, a continuación nos referiremos a las disposiciones especiales en las cuales fundamenta su consulta:

1. El artículo 29 de la Ley N° 159 de 31 de agosto de 2020 *“Que crea el Régimen Especial para el Establecimiento y la Operación de Empresas Multinacionales para la Prestación de Servicios Relacionados con la Manufactura”*, es del tenor siguiente:

“Artículo 29. Exoneración del impuesto de importación. Las empresas multinacionales que presten los servicios contenidos en el artículo 4 de la presente Ley **estarán exoneradas de todo impuesto, tasa, gravamen o derecho de importación sobre todo**

tipo o clase de mercancías, productos, equipos y demás bienes en general, incluyendo, pero sin limitar, maquinarias, materiales, envases, materias primas, insumos, suministros y repuestos que sean utilizados o requeridos para la ejecución de la prestación de servicios relacionados con la manufactura. Estos no podrán ser vendidos, arrendados, dados en garantía ni rematados judicialmente, sin que paguen sobre ellos los impuestos, derechos o tasas que correspondan.

Las empresas multinacionales que presten los servicios conforme a la presente Ley podrán establecerse en área económica especial en el territorio nacional, zona libre, zona franca o constituir un área de control y vigilancia aduanera conforme a la legislación nacional. En el supuesto en que la empresa multinacional que preste servicios relacionados con la manufactura desee instalarse dentro de un área con un tratamiento fiscal especial, le serán aplicables las disposiciones y beneficios previstos en la presente Ley.” (Resalta y subraya el Despacho)

De acuerdo con las normas de interpretación y aplicación de la ley², cuando el sentido de ésta es claro, no debe desatenderse su tenor literal.

A este respecto, el primer párrafo de la norma citada establece que las empresas que presten los servicios de manufactura descritos en el artículo 4 de la misma ley, estarán exoneradas de todo impuesto, tasa, gravamen o derecho de importación sobre **todo tipo o clase de mercancías, productos, equipos y demás bienes en general.**

Seguidamente, establece una lista corta sobre algunos de los bienes que pueden ser exonerados, entre los cuales se encuentran maquinarias, materiales, envases, materias primas, insumos, suministros y repuestos **que sean utilizados o requeridos para la ejecución de la prestación de servicios relacionados con la manufactura,** indicando claramente que **la lista descrita no pretende establecer un límite.**

De la redacción del artículo referido, queda claro que la intención del legislador fue redactar una norma inclusiva y amplia, en lugar de restrictiva o cerrada; y, que el motivo para que pueda otorgarse la exoneración del impuesto de importación es el destino o uso que se le da al bien, independientemente de qué tipo de bien sea.

Es decir, que lo esencial para que pueda otorgarse la exoneración del gravamen de importación es que los bienes o artículos cuya exoneración se pretende **sean utilizados o requeridos para la ejecución de la prestación de servicios relacionados con la manufactura,** pudiendo tratarse de cualquier artículo o bien.

2. Cabe señalar que el artículo 31 de la Ley N° 32 de 5 de abril de 2011 “*Que establece un régimen especial, integral y simplificado para el establecimiento y operación de zonas*

² Ver artículo 9 y siguientes del Código Civil.

francas y dicta otras disposiciones”³ fue modificado mediante la Ley 66 de 2017, quedando redactado de la siguiente manera:

“Artículo 31. Toda actividad, operación, transacción, trámite y transferencia de bienes muebles e inmuebles, compra de equipo y materiales de construcción, materias primas, maquinarias, herramientas, accesorio y todo bien o servicio requerido para sus operaciones, que realicen las empresas establecidas dentro de las zonas francas, estarán exoneradas de todo impuesto directo e indirecto, contribuciones, tasas, derechos y gravámenes nacionales, con excepción del impuesto de inmuebles.

El promotor y las empresas establecidas dentro de las zonas francas deberán mantener registros contables y documentos que reflejen claramente sus operaciones exentas y no exentas de impuestos.”

Se observa, como en el caso del artículo 29 de la Ley N° 159 de 2020, que la redacción del artículo citado pretende ser inclusiva antes que exclusiva, indicando que **toda actividad, incluyendo la transferencia de bienes muebles y todo bien o servicio requerido para las operaciones de las empresas establecidas dentro de las zonas francas**, estarán exoneradas de **todo** impuesto directo e indirecto, contribuciones, tasas, derechos y gravámenes nacionales, con excepción del impuesto de inmuebles. Lo que significa que el único impuesto que deben pagar estas empresas por la adquisición de **cualquier tipo de bien o servicio** requerido para llevar a cabo su operación es el impuesto de inmueble.

El artículo 326 del Código Civil establece que los bienes muebles son aquellos susceptibles de apropiación y en general *“todos los que se pueden transportar de un punto a otro sin menoscabo de la cosa inmueble a que estuvieren unidos”*. Es decir, son aquellos bienes que pueden moverse o trasladarse sin perder su naturaleza, como es el caso de los vehículos a motor.

Aunado a lo anterior, los artículos 16 y 17 del Decreto Ejecutivo N° 62 de 11 de abril de 2017, emitido por el Ministerio de Comercio e Industrias, *“que reglamenta la Ley N° 32 de 5 de abril de 2011 que establece un régimen especial, integral y simplificado para el establecimiento y operación de zonas francas y dicta otras disposiciones”*, establecen lo siguiente:

“Artículo 16. Exenciones. Toda actividad, operación, transacción, trámite y transferencia de bienes mueble e inmueble, compra de equipo y materiales de construcción, materias primas, maquinarias, herramientas, accesorios, insumos y **todo bien o servicio requerido para sus operaciones, que realicen las empresas establecidas dentro de las zonas francas** están exoneradas de todo impuesto directo e indirecto, contribuciones, tasas, derechos y gravámenes nacionales, así como del impuesto sobre las licencia de operación.

³ La Ley 32 de 2011 ha sido modificada por la Ley 125 de 31 de diciembre de 2013; la Ley 66 de 17 de octubre de 2017; la Ley 52 de 17 de octubre de 2018; y la Ley 337 de 14 de noviembre de 2022.

Las empresas de servicios, empresas de servicios logísticos, empresas de alta tecnología, centros de investigación científica, centros de educación superior, empresas de servicios generales, centros especializados para la prestación de servicios de salud y empresas de servicios ambientales están exentas del impuesto sobre la renta por sus operaciones exteriores y por sus operaciones entre sí.

La importación de productos terminados para su reexportación sin ningún procesamiento que implique un valor agregado local no está permitida dentro de las zonas francas.” (SIC) (Resalta el Despacho)

“Artículo 17. Impuestos y pagos aplicables a las empresas sujetas al régimen de zonas francas.

Con excepción de lo dispuesto en el artículo anterior, las empresas que se beneficien del régimen de zonas francas están sujetas al pago de:

1. Impuesto sobre la renta e impuesto de transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios sobre las operaciones locales de arrendamiento y subarrendamiento. Estos impuestos no son aplicable a los promotores de zonas francas.
2. Impuesto de dividendos al 5%, independientemente de la fuente de origen, y 2% de impuesto complementario, en caso de que no haya distribución de utilidades.
3. Impuesto anual de 1% del capital de la empresa, con un mínimo de cien balboas con 00/100 (B/.100.00) y un máximo de cincuenta mil balboas con 00/100 (B/.50,000.00)
4. Impuesto selectivo al consumo de ciertos bienes y servicios.
5. Fondo Especial de Compensación de Intereses, salvo a los préstamos garantizados con depósitos bancarios.
6. Contribuciones derivadas de las relaciones de trabajo entre empleador y trabajador, y las prestaciones establecidas en el régimen de seguridad social.” (SIC)

De la lectura de estas disposiciones se desprende que, además de lo que dispone el artículo 31 de la Ley N° 32 de 2011, las empresas que se beneficien del régimen especial de zonas francas deben pagar los gravámenes establecidos en el artículo 17 referido, sin que el impuesto de importación sea uno de ellos.

Es decir, que los bienes (sin distinción alguna) que importen las empresas sujetas al régimen de Zonas Francas, **que sean requeridos para sus operaciones**, únicamente deben pagar los gravámenes expresamente establecidos en el artículo 31 de la Ley N° 32 de 2011 y el artículo 17 del Decreto Ejecutivo N° 62 de 2017.

Adicionalmente, el artículo 21 del citado Decreto Ejecutivo se refiere a las competencias de la Autoridad Nacional de Aduanas en relación con las zonas francas. Veamos:

“Artículo 21. Competencias de la Autoridad Nacional de Aduanas. La Autoridad Nacional de Aduanas ejercerá funciones

de supervisión, fiscalización y control aduanero sobre todo el espacio delimitado que comprende las diferentes zonas francas, a través de los funcionarios asignados al servicio especial de control y vigilancia aduanera.

Los funcionarios aduaneros deberán ejercer el control sistemático de las mercancías no nacionalizadas, materias primas e insumos que ingresen, trasladen o salgan de la zona franca. La potestad aduanera se extiende al correcto aforo físico y documental y al ejercicio de los controles aduaneros que requieran las mismas.”

En este sentido, como ya se ha indicado, corresponderá a la Autoridad Nacional de Aduanas, con base en sus competencias, funciones y atribuciones, así como las normas aplicables, determinar si corresponde o no el pago del impuesto de importación según las circunstancias particulares que puedan presentarse en cada caso.

Esperamos de esta manera haberle orientado objetivamente, con base en lo que señala el ordenamiento positivo respecto al tema consultado; no obstante, debemos manifestar que nuestra opinión no constituye un pronunciamiento de fondo, o un dictamen jurídico concluyente, que determine una posición vinculante en cuanto al tema objeto de consulta.

Atentamente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración



C.c. **Lic. Juan Pablo García F.** – Sub Director General Logístico – Autoridad Nacional de Aduanas

RGM/jfm
C-196-22

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 **