

16 de agosto de 1996,

Licenciado

Roy A. Rivera E.

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

Señor Director:

Con agrado le brindamos nuestro criterio jurídico, en relación con su Nota consultiva identificada ASELEG No. 150, de 23 de julio de 1996. Esta consulta llegó a la Procuraduría de la Administración, el día 26 de julio de 1996, junto con la juiciosa opinión legal de la Licenciada DIXIANA CANDANEDO, Asesora Legal del Instituto Panameño de Comercio Exterior (en lo sucesivo el I.P.C.E.).

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

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

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

Efectivamente, la ley especial sobre esta materia: el Código Fiscal, según su complemento en la Ley No. 108 de 1874, la Ley No. 2 de 1986 y la Ley 4 de 1994, al referirse a las posibles dudas interpretativas respecto a los incentivos fiscales a las inversiones del sector agropecuario, (que es en fondo, la cuestión consultada), le atribuye la competencia de revolver tales incertidumbres, a la Comisión Técnica de Incentivos a las

Exportaciones, del "Ministerio de Comercio e Industrias", a la Dirección General de Ingresos, por medio de resoluciones, del "Ministerio de Hacienda y Tesoro"; y a la Comisión Nacional de Inversiones, Asesoría Y Consulta, del "Ministerio de Desarrollo Agropecuario".

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

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

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

#### I.- EL INTERROGANTE.

Su interrogante específico está redactado de la siguiente forma: ¿Se encuentran incluidas dentro de la excepción contemplada en el artículo 27 de la Ley No. 28 de 20 de junio de 1995 las actividades pesqueras de exportación?

Este interesante interrogante es explicado por el I.P.C.E, dado que, "a raíz de la expedición de la Ley No. 28 de 20 de junio de 1995 referente a la Universalización de Incentivos Tributarios y su correspondiente reglamentación adoptada mediante el Decreto Ejecutivo No. 274 de 29 de diciembre de 1995, diversas empresas dedicadas a actividades pesqueras de exportación, han manifestado su inquietud en relación a si sus empresas continúan beneficiándose de la exoneración del Impuesto sobre la Renta y Certificado de Abono Tributario (CAT) por tal concepto" (Resalta la Procuraduría).

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

La Asesora Legal del I.P.C.E, parte del estudio exegético de los artículos 23 y 27 la Ley 28 de 20 de junio de 1995. En este sentido aclara que si bien las empresas dedicadas a la exportación de productos no tradicionales, no pueden ser beneficiarias del doble incentivo del no pago del Impuesto Sobre la renta, y los Certificados de Abonos tributarios; esta prohibición legal tiene una excepción: que las empresas se dediquen a actividades agropecuarias o agroindustriales. O sea, si las empresas son del tipo agroindustrial, si pueden ser beneficiarias de este doble

incentivo fiscal, hasta la vigencia de los respectivos Certificados de Abono Tributario.

Así pues, entiende la Asesora Legal del I.P.C.E, que dado que tradicionalmente la actividad pesquera, así como la ganadería y la caza, han sido consideradas como agroindustriales, debe estar contenida dentro de la excepción informada en el artículo 27 de la Ley de Universalización de Incentivos Tributarios. Dicho de otra forma, el concepto amplio de la actividad agropecuaria, habilita a señalar que las empresas pesqueras pueden seguir disfrutando del doble beneficio tributario del no pago del Impuesto Sobre la Renta, y del CAT.

### III.- OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN.

#### A.- Aspectos Preliminares.

Inicialmente, es de tener presente que la ley puede fomentar la actividad empresarial de los particulares, por medio de incentivos tributarios o fiscales.

Así vista la actividad legislativa, ella estaría dirigida a conseguir, mediante medios tributarios indirectos y no imperativos, la autoordenación de la actividad privada, en funciones de fines u objetivos de interés público.

En el caso "IN EXAMINE" dicha actividad de fomento para estimular las exportaciones agropecuarias, no tradicionales, se exonera del Impuesto Sobre la renta y se permite el disfrute de los títulos valores denominados Certificados de Abono Tributario, a las empresas dedicadas a la actividad agraria o agroindustrial.

#### B.- El fomento: la excepción.

##### 1.- La rectoría económica del Estado.

En palabras del autor mejicano Miguel Acosta Romero, "la rectoría económica del Estado, es el, ejercicio de la responsabilidad gubernamental en el ámbito económico. El Estado promueve, induce y orienta la acción hacia los objetivos de desarrollo, lo que hace mediante instrumentos y políticas como la acción tributaria, el gasto público, la arancelaria, la financiera y precios oficiales". (ACOSTA ROMERO, MIGUEL., Segundo Curso de derecho Administrativo., Editorial Porrúa, S.A., México., 1993., p. 857) (Resaltamos).

Una de las medidas tributarias más socorridas, a favor del desarrollo, lo es el fomento a las exportaciones de ciertos bienes nacionales.

## 2.- El fomento a las exportaciones.

Desde los orígenes del capitalismo (en la segunda mitad del siglo XVI), el intervencionismo se esforzó por crear un mercado interno unificado para la producción de mercancías y alentar las exportaciones de bienes, a la vez que prohibía la de los metales preciosos y la moneda.

Hoy en día este intervencionismo tiene por contrapeso, la idea del mantenimiento de un mercado mundial libre, abandonado a las fuerzas de la libre oferta y demanda. Este mercado es pues visto desde una visión internacional o global, o al menos regional.

Hoy en día entonces, la intervención estatal se mira en su sentido positivo; es decir, a favor de la iniciativa privada, específicamente en el campo agrario, significa que se debe canalizar una mayor proporción del ingreso económico en función al bienestar social, tratando de equilibrar la producción de bienes y servicios.

Esta meta se ha visto, es factible por vía de la reducción de los precios de los productos y servicios.

## 3.- La perentoriedad de los incentivos.

Como hemos visto, la actividad de fomento surge de un acto legislativo que autoriza a una persona el ejercicio de un derecho, en principio prohibido por el orden legal, puesto que sin duda alguna es un privilegio o una prerrogativa.

En otras palabras, el acto de fomento es una exención especial respecto de una prohibición general, en beneficio exclusivo de esa persona. Implica la simple remoción de cargas tributarias (impuesto sobre la renta en el caso) y la concesión de subsidios fiscales (como el del cobro del CAT).

La doctrina tiene dicho que el acto de fomento es en esencia, un acto de tolerancia y de excepción, y por ello precario, pues de llevarse a cumplir con los objetivos que le dieron origen o lo justificaron, cesa y debe ser eliminado. Para esta eliminación de los incentivos es menester el cambio de visión política del Estado. Y es que, se pudiera pensar que ha transcurrido el tiempo suficiente para que se cumpliera con el fin de incentivar la formación de empresas de exportación, firmes y competitivas.

Como dijera el autor colombiano EFRAÍN GÓMEZ CARDONA, " hay que recordar que el empleo de los subsidios concedidos a quien ejecuta la actividad ya está agotado como modelo, pues la corriente de hoy es que el subsidio se entregue directamente al usuario, como

admisión del fracaso del apoyo al intermediario, que en lugar de animarse a prestar mejor el servicio lo que hizo fue acomodarse al cobro del subsidio" (GOMEZ CARDONA, EFRAÍN., Nuevo Derecho Administrativo., Editorial DIKE., Primera edición., Medellín, 1995., p. 195).

En esta línea de pensamiento, el autor panameño, MIGUEL RAMOS, ha dicho lo siguiente: "Los subsidios otorgados por el Estado para el fomento económico, en forma de incentivos, exoneraciones y deducciones tienen por meta desarrollar actividades que el Estado considera prioritarias. Una vez que estas actividades por su crecimiento y desarrollo han madurado, los subsidios son eliminados. También son eliminados sino alcanzan las metas trazadas. Concretamente los subsidios siempre son temporales.

#### 4.- *Los subsidios y las exoneraciones fiscales, luego de la Ley de Universalización de Incentivos Tributarios.*

En nuestro país, la actividad estatal intervino en la economía través de organismos descentralizados y empresas paraestatales. Esta intervención lo que trajo por resultado fue un padrinazgo dafino y auspiciante de la improductividad empresarial.

Por esta razón, a partir de 1990 y con más énfasis desde 1995, se sostiene una tesis económica diferente por parte del Gobierno. Esta nueva visión se dirige al libre mercado, la libre contratación laboral y la privatización de las empresas públicas; para ello se ha valido de la edificación de todo un andamiaje jurídico-económico, sumamente técnico, preciso y práctico.

Esta es una nueva idea económica anti-intervencionista, impuesta a su vez por la realidad económica mundial; así el Gobierno se orienta hacia un libre mercado globalizado, en donde la lucha por los mercados internos es la tónica, y donde las empresas nacionales deben ser competitivas, para poder mantenerse.

En este sentido, con la Ley de Universalización de Incentivos Tributarios, se intenta que las empresas al ser más competitivas, frente a un mercado libre; se logre, como hemos indicado, una baja en los niveles de los precios, y con ello, quizás, hacer que las personas con menores ingresos, tengan acceso efectivo a tales bienes y servicios nacionales.

La complementariedad entre productividad y baja de los precios, se busca simplemente con la desprotección, o dicho de mejor manera, con la protección racional de las empresas nacionales.

En el caso del agro, como dice el economista precitado MIGUEL

RAMOS, "si los responsables de la política del Estado, están promoviendo la eliminación de parte importante de los incentivos al agro, es porque consideran que ya no son necesarios. El agro ha venido disminuyendo su nivel de participación en la generación del producto Interno Bruto en los últimos 25 años y no por falta de incentivos".

#### 5.- Conclusiones particulares.

A modo de reivindicación conceptual, respecto de este aparte denominado: El fomento: la excepción, digamos lo siguiente:

a.- La regla en derecho económico es o indica que las empresas por estar en igualdad de condiciones, no deben gozar de privilegios y exenciones fiscales.

b.- Estas exenciones sólo pueden concebirse por medio de una política gubernamental intervencionista, enrostrable en un instrumento legal.

c.- Los incentivos y exoneraciones a las empresas agrarias o agroindustriales, por no ser la regla, deben ser interpretadas de forma restrictiva. En este sentido es de rigor recordar que las excepciones, y más si son tributarias, deben ser interpretadas y concedidas de forma muy restrictiva. O sea, "EXECTIO EST STRICTISSIMAE INTERPRETATIONIS" (La excepción es de interpretación muy estricta). Es decir, cuando estamos ante una disposición legal de dispensa del pago de impuestos o de concesión de privilegios tributarios, debemos apegarnos al estricto termino legal, y no analizar dicha disposición con visión amplia o generalizada.

d.- Las exoneraciones e incentivos tributarios "IN EXAMINE", según la nueva visión gubernamental y legislativa, deben concluir con el cumplimiento del término de los Certificados de Abono Tributario. Sin embargo, éste respeto al derecho tributario intervencionista y protector, solamente opera a favor de las empresas agroindustriales, propiamente tales. Es decir, no se aplica a aquellas que la ley no haya descrito expresamente como agroindustriales.

#### C.- LA PESQUERIA: UNA ACTIVIDAD NO EXCEPTUADA POR LA LEY DE UNIVERSALIZACIÓN DE INCENTIVOS TRIBUTARIOS.

Ya en el plano específico de la Consulta y la opinión jurídica del I.P.C.E., debemos afirmar inicialmente que no creemos que la actividad de la pesca esté comprendida entre la excepción planteada en el artículo 27 de la Ley 28 de 1995. O sea, creemos que la pesca no podría tener el status de agroindustrial, y por ello, no puede mantener el doble fomento tributario de exoneración y de subsidios

fiscales.

1.- *Ambito Conceptual.*

Como ha tenido a bien señalar la Licda. Candanedo del I.P.C.E, el problema consultado se dilucida si sabemos a ciencia y conciencia, si la pesca se encuentra comprendida dentro de las actividades conceptualizadas por nuestro ordenamiento jurídico, como agroindustriales.

Efectivamente, si hacemos un recuento normativo de las disposiciones legales especiales, sobre esta materia de incentivos agroindustriales, nos percataremos de que, el legislador ha definido lo agropecuario, diferenciándolo de lo relativo a la pesquería marina. Veamos:

2.- *Tránsito Normativo.*

Es pertinente decir que si bien la Ley 28 de 1995, prohíbe el doble incentivo tributario ya estudiado, ella permite que la empresas dedicadas a las actividades agroindustriales, los mantenga, hasta la vigencia de los Certificados de Abono Tributario; en consecuencia veamos qué se entiende, en nuestro derecho, por actividad agroindustrial y que sub-actividades se encuentran comprendidas en ella.

a.- *En la Ley 2 de 1986.*

En el artículo 3 de la Ley 2 de 1986, que en esta Consulta es de suyo importante habida cuenta de ser la norma vigente y especial en materia de incentivos fiscales " a favor de la producción y exportaciones agropecuarias" (publicada en la Gaceta Oficial 20.518 de 24 de marzo de 1986), se dice:

"Artículo 3. Para los efectos de la presente Ley, se adoptan las siguientes definiciones:

a. Productor Agropecuario: Toda persona natural o jurídica que se dedique a la actividad agropecuaria, ya sea que dependa de tales actividades o que estas constituyan fuentes generadoras de sus ingresos;

b. Actividad Agropecuaria. Es la producción de alimentos, madera, materia prima agrícola, pecuaria, acuicultura, forestal y otros productos agrícolas. La actividad pecuaria incluye ganadería, porcincultura, avicultura, apicultura y cría comercial de otras especies animales;

c. Actividad Agroindustrial: Es aquella

industria manufacturera que se dedica a la transformación de productos de origen agrícola, pecuario o forestal, que utiliza no menos de cincuenta por ciento (50%) de materia prima nacional. ..."  
 ..." (Resaltamos y además no reproducimos la totalidad de la norma, por no tener nada que ver con el asunto denominial tratado).

Es de notar que el legislador, al referirse a la actividad comprendida dentro del sector agropecuario, se refiere a la acuicultura.

Este concepto, a falta de una definición expresa de esta Ley, la definimos con las palabras de la Real Academia Española de la Lengua, según la última edición de su Diccionario, de la siguiente forma:

**"Acuicultura. Técnica de cultivo de especies acuáticas vegetales y animales"**

Como se puede inferir, la acuicultura se refiere a la industria de producir, criar y desarrollar, especies vegetales o animales, generalmente éstas últimas; como actividad productiva de alimentos.

b.- En la Ley 4 de 1994.

Esta línea de pensamiento es corroborada por la Ley 4 de 1994, "por la cual se establece el sistema de intereses preferenciales al sector agropecuario y se toman otras medidas", en la que en su artículo 6 se califica, para recibir el descuento de la tasa de interés preferencial, a modo de incentivo estatal a esa actividad; la actividad agropecuaria y se incluye, en el numeral cuatro (4), a la piscicultura, es decir, a la actividad de multiplicar y criar peces. (ver este artículo 6 de la Ley 4 de 1994, publicada en la Gaceta Oficial No. 22.539 de 19 de mayo de 1994)

c.- En la Resolución No. 201-1061 de 10 de octubre de 1991.

En esta Resolución, publicada en la Gaceta Oficial No. 21.910 de 7 de noviembre de 1991, en la cual se fija el criterio interpretativo relativo con los incentivos fiscales a las inversiones en el sector agropecuario; se hace la siguiente declaración normativa:

"Primero:...

En adición a las inversiones contemplada en el Decreto Ejecutivo 7 de 12 de marzo de



1987, para los efectos de los incentivos fiscales a las inversiones en el sector agropecuario establecidas en el literal ch), del parágrafo 1, del artículo 697 del Código Fiscal, son también, "sumas invertidas" en el sector agropecuario, aquellas inversiones que consistan en la adquisición de bonos emitidos por instituciones bancarias o de crédito, siempre que los fondos provenientes de la colocación de tales bonos sean utilizados por la institución emisora, exclusivamente para el otorgamiento de préstamos u otras facilidades de crédito a empresas o personas dedicadas a las actividades agrícolas, pecuarias, acuícolas y agroindustriales que se destinen a la producción de bienes, a la cancelación de obligaciones que tengan relación con esas actividades de tecnología más productiva" (resaltamos y subrayamos)

Se puede ver con esta norma de carácter interpretativo, que el legislador tributario es consecuente con su visión de integrar dentro del concepto agrario, la actividad acuícola, y no otra como la pesquería en general.

Y no podría ser de otra manera, habida cuenta de que la ley menciona la actividad acuícola, como una actividad agropecuaria.

d.- En la Ley 28 de 1995.

La Ley de Universalización de Incentivos Tributarios, entiende por producción agropecuaria, según la reforma introducida al artículo 710 del Código Fiscal, perteneciente al Capítulo III (sobre la declaraciones, Informes y Liquidaciones del impuesto) del Título I del Impuesto Sobre la Renta; lo siguiente:

"Artículo 710. . . .

Parágrafo 1. Todo contribuyente está obligado a presentar declaración de sus rentas, excepto en los siguientes casos:

a.- . . .

b.- . . .

c.- Las personas naturales que se dediquen a la actividad agropecuaria y que tengan ingresos brutos anuales menores de cien mil balboas (B/. 100.000.00). Se entiende

por actividad agropecuaria, la producción de alimentos, sal, madera, materia prima agrícola, agrícola, forestal y otros productos agrícolas. La actividad pecuaria incluye ganadería, apicultura, acuicultura y cría comercial de otras especies animales. ...".

e.- En la Ley 58 de 1995.

Ciertamente, en los artículos 3 y 7 de la Ley 58 de 1995, "por la cual se define la acuicultura como actividad agropecuaria..", se puede ver con meridiana claridad que la actividad acuícola, es considerada como actividad agropecuaria, en tanto que se maneje como una forma de producir, cultivar y reproducir organismos acuáticos. Veamos:

"Artículo 3. Quedan sujeto a las disposiciones de esta Ley, las personas naturales o jurídicas que se dediquen a la actividad acuícola, considerada ésta como una actividad agropecuaria en la que se maneja la reproducción, cultivo y repoblamiento de organismos acuáticos."

"Artículo 7. Para los efectos de esta Ley, los siguientes términos y expresiones se entenderán así:

1. Actividades relacionadas con la acuicultura. Son las relativas al cultivo, procesamiento y comercialización de los recursos hidrobiológicos, producidos en condiciones controladas.

2. Acuicultura. Cultivo de organismos acuáticos, en su ciclo completo o en parte del ciclo, en ambientes controlados, ya sean en aguas marinas o dulces.

3. Maricultura. rama de la acuicultura que consiste en la reproducción y cultivo de organismos marinos, de índole animal o vegetal, en parte del ciclo o en su ciclo completo, en un medio seleccionado y controlado, en aguas de mar, esteros o en tierra firme.

10. Pesca lacustre. La realizada en embalses, utilizando artes de pesca con chinchorros, trasmallo, redes agalleras o de enmalle, redes de cerco, arpón, cordel y anzuelo, nasas,

palangres de superficie y, en términos generales, con baja tecnología.

ii. Piscicultura. Rama de la acuicultura que consiste en el cultivo de peces en cautiverio, en forma parcial o total, durante las diferentes etapas de su desarrollo, tanto en aguas marinas, salobres o continentales. ...". (Subrayamos y resaltamos).

### 3.- Conclusiones particulares.

Para concluir sobre este tema de la no inclusión de la actividad pesquera, como actividad protegida por las leyes fiscales de incentivos, según la Ley 28 de 1995; digamos lo siguiente:

a.- La condición básica para que las empresas dedicadas a la pesquería mantengan su doble incentivo fiscal del no pago del impuesto sobre la renta y los Certificados de Abono tributario, es que sean consideradas como personas que realizan actividades agroindustriales.

b.- Desde nuestro punto de vista, la sub- actividad pesquera que, el ordenamiento legal ha concebido como agroindustrial lo es la relativa a la acuicultura. O esa, a la actividad relacionada al cultivo, cría, reproducción y repoblación de especies vegetales o animales, como lo pueden ser el cultivo de camarón o pescado.

c.- Lo que distingue la actividad acuícola de la simple pesquería, es que se pueda controlar el proceso de producción y reproducción de la vida y desarrollo de las especies animales, a fin de comercializar con dicha producción. No importa si las especies se desarrollan en ambientes de agua dulce o marina.

## IV.- CONCLUSIONES GENERALES.

1.- Tradicionalmente la Ley le ha reconocido y otorgado a las empresas agropecuarias, un tratamiento particularmente diferente al de otros sectores de la sociedad y de la producción; partiendo del supuesto de que el crecimiento de este sector traería consigo la prosperidad de los otros sectores económicos del país y de que el Estado panameño debía intervenir para mejorar las condiciones de vida de una comunidad tradicionalmente condicionada a la miseria y a la marginación económica.

2.- Particularmente, esta visión de apoyo y protección al agro, se había enrostrado en incentivos y subsidios fiscales a ese importante sector de la economía.

3.- Luego de los años, la evolución de los resultados de esa política fiscal de incentivos hacia el agro, ha revelado una

lamentable verdad, la protección fue sobreprotección, la cual redundó, en términos generales, en bajos niveles de competitividad y falta de creatividad empresarial.

4.- Las medidas adoptadas frente a esta realidad incuestionable, apunta a la eliminación de los incentivos o subsidios que se le otorgaba a los productores agropecuarios con ingresos superiores a los cien mil balboas anuales.

5.- Esta medida pudiera ser considerada como un desincentivo a la actividad agropecuaria. sin embargo, la vemos más como un incentivo al pequeño productor.

6.- Y es que la Ley 28 de 1995, parte de una realidad indiscutida: a pesar de los CAT, no se ha desarrollado en Panamá, de manera significativa, una estructura industrial orientada a las exportaciones, después de más de 20 años de la vigencia de este sistema de incentivos. Es más, podemos coincidir con el licenciado Miguel Ramos, en el sentido de los CATs han financiado la ineficacia empresarial.

7.- Sin embargo, es justo reconocer que las empresas exportadoras de camarones y otros crustáceos, han sido la excepción a esa ineficacia empresarial, sin embargo, la ley no hizo distinción.

8.- En este sentido, debemos señalar que la actividad de la pesquería, como actividad de captura de peces en el litoral o en mar abierto, no ha sido asimilada a la actividad agroindustrial. Al menos no al nivel tributario exonerativo tratado en la reciente Ley 28 de 1995.

9.- Es trascendente la anterior afirmación, habida cuenta de que ella redonda en la negación que hacemos del mantenimiento del doble incentivo fiscal a favor de esas empresas.

10.- Ciertamente; la pesca no se realiza dentro de los sistemas de la acuicultura, ella no tiene connotaciones agroindustriales, y por consecuencia, no esta doblemente protegida por la ley fiscal panameña.

Con la pretensión de haber contribuido en algo en la solución de la problemática cuestionada, quedamos de usted.

Atentamente,

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

AMdeF/15/hf.