

20 de diciembre de 1999.

Proceso Contencioso
Administrativo de
Plena jurisdicción

Contestación de

la demanda El Licenciado Elio Camarena, en nombre y representación de Distribuidora Internacional de Licores, S.A. (DIDELSA), para que se declare nula, por ilegal, la Resolución No.213-2479 de 5 de noviembre de 1998, emitida por la Administración Regional de Ingresos, acto confirmatorio y para que se hagan otras declaraciones.

Honorable Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, Corte Suprema de Justicia. E.S.D.:

Acudimos a su digno Despacho, en esta ocasión para dar contestación a la demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción descrita a márgenes superiores de este documento.

Por expresa disposición legal, contenida en el artículo 348, numeral 2, del Código Judicial, en el desarrollo de este proceso la intervención de la Procuraduría de la Administración estará enmarcada en la defensa del acto acusado.

I. De la Pretensión:

La empresa Distribuidora Internacional de Licores, S.A., en adelante DIDELSA, mediante apoderado judicial, pide a la Sala que declare la nulidad de las siguientes Resoluciones: La No. 213-2479, de 5 de noviembre de 1998; la 213-1386, de 5 de abril de 1999, ambas emitidas por la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá. También se solicita la nulidad de la Resolución No. 205-018, de 23 de junio de 1999.

Las dos resoluciones iniciales fueron emitidas por la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, y mediante la primera de ellas se exige a la empresa DIDELSA el pago adicional, por monto de B/. 1,887.43, en concepto de impuesto selectivo al consumo de bebidas gaseosas, alcohólicas y cigarrillos, correspondiente al año 1998. La segunda, confirma la primera. La tercera Resolución impugnada fue proferida por la Dirección General de Ingresos y a través de la misma se mantienen tanto la Resolución No 213-2479, de 5 de noviembre de 1998 y la 213-1386, de 5 de abril de 1999.

Anunciamos que nos oponemos a las pretensiones de la demandante, con fundamento en las consideraciones de hecho y de derecho que exponremos más adelante.

II. Los hechos y omisiones de la demanda se contestan a continuación:

Primero: Es cierto, por tanto lo aceptamos.

Segundo: Es falso que el pago adicional en concepto de impuesto selectivo al consumo de bebidas alcohólicas, gaseosas y cigarrillos exigido por la Administración a DIDELSA, tenga como fundamento que ésta se dedique al consumo y/o venta al detal de bebidas alcohólicas, gaseosas y cigarrillos. Esta imposición se basa claramente en un alcance adicional no computado o liquidado a dicha empresa por productos importados de la referencia respecto del año 1998, como bien se explica en todas y cada una de las Resoluciones impugnadas, y para lo que tiene plena facultad la Administración Tributaria, por ello lo negamos.

Tercero: Aceptamos que al tiempo de pagar el impuesto selectivo mencionado por la importación de los productos, la empresa DIDELSA sufragó el tributo con base al valor CIF (costo, seguro y flete), esto lo acepta la Administración; lo demás es argumentativo y como tal lo tenemos. Vale aclarar que en la citada operación hubo un error que fue corregido por el alcance complementario, calculado sobre la base imponible de acuerdo al precio de venta al consumidor, que justifica el alcance adicional, y así cumplir con la norma que establece y regula el cobro de dicho tributo selectivo al consumo de bebidas alcohólicas, gaseosas y cigarrillos.

Cuarto: Es falso que la Administración haya aplicado indebidamente el artículo 28 de la Ley 45 de 1995, creadora y reguladora del cuestionado impuesto, por ello lo negamos.

Quinto: Este no es un hecho sino un argumento, específicamente, una apreciación subjetiva de la actora, por demás impropia técnicamente al establecer los hechos de una demanda.

Sexto: Este aparte es argumentativo, como tal lo tenemos.

Séptimo: Convenimos en que la empresa DIDELSA se dedica a una actividad comercial fundamentada en la importación, ya lo hemos aceptado al contestar el hecho primero, por ello lo aceptamos. Sin embargo, ello no es óbice para que el cobro del impuesto selectivo al consumo de bebidas alcohólicas, gaseosas y cigarrillos, tome como criterio de referencia para su liquidación el precio de venta de tales productos al consumidor, incluso en el evento que aceptemos que DIDELSA no es consumidor ni vende al detal este tipo de rubros.

Octavo: Este aparte es una apreciación e interpretación subjetiva, por cierto alejada de la *ratio legis* de la disposición legal tributaria, como tal lo tenemos.

Noveno: Es falso como viene dicho por el demandante, por ende lo negamos.

Décimo: Es falso y argumentativo, por ello lo negamos.

III. Respecto de las disposiciones legales que se estiman infringidas y el concepto de su violación, expuestos por el demandante, este Despacho opina lo siguiente:

Aduce la parte actora que con la dictación de los actos administrativos acusados se han violado las siguientes normas legales. De la Ley 45, de 14 de noviembre de 1995: Artículos 28; 2, numeral 2; y 4, numeral 2. De la Ley 29 de 1999: Artículos 2 y 11, numeral 1. Del Decreto Ejecutivo No.7, de 12 de enero de 1996: Artículos 3 y 4.

Hacemos la aclaración que, de ser pertinente, agruparemos tales disposiciones invocadas por la afinidad en el concepto de violación, respetando hasta donde sea posible el orden en que han sido expuestas por el postulante.

I. Ley 45, de 14 de diciembre de 1995.

1. Artículo 28

¿Artículo 28: La tarifa del impuesto selectivo al consumo de cigarrillos será de treinta y dos y medio por ciento (32.5%) del precio de venta al consumidor, declarado por el productor nacional o el importador al Ministerio de Hacienda y Tesoro¿.

De acuerdo al impugnante, esta disposición ha sido violada de manera directa por ¿omisión, en el concepto de aplicación indebida de la Ley¿ (foja 27). Agrega que en el caso de las importaciones, el sujeto pasivo de este tributo es ¿el importador y debe pagarlo en base al C.I.F., declarado ya que según el Artículo 4 de la propia Ley 45 de 1995, el hecho generador de dicho impuesto se produce en el momento en que el Importador presenta su declaración-liquidación de aduanas y esta sea aceptada por la Dirección General de Aduanas¿ (sic).

Coincidimos parcialmente en el criterio expuesto por el impugnante, por cuanto es cierto que existe relación entre el artículo 28 que estima infringido y el numeral 2, del artículo 4, contenido también en la Ley 45 de 1995. Es menester a propósito copiar este numeral. Veamos.

¿Artículo 4. Se considera ocurrido el hecho generador del impuesto:

...

2. En la importación de dichos productos, en el momento en que el importador presente la declaración-liquidación de aduanas para su tramitación y éstas sean debidamente aceptadas por la Dirección General de Aduanas¿.

Como se observa, el recurrente ha copiado el artículo 4, en su numeral 2, al exponer el concepto de violación que según él ha originado la emisión del acto administrativo que causa estado; sin embargo, no entendemos claramente la relación que desea establecer entre esta norma y el artículo 28 que aduce violado, a no ser, como lo ve este Despacho, que existe plena coincidencia entre las distintas disposiciones de la Ley 45 de 1995; y en el caso concreto que nos ocupa no se ha dado como incorrectamente se señala una omisión por aplicación indebida de tales normas (artículos 28 y 4, numeral 2).

A nuestro juicio, la concordancia estriba en que ambas disposiciones una relativa el hecho generador del impuesto selectivo y la otra relativa a la tarifa, quantum o porcentaje aplicable al producto cigarrillo, que toma como referencia el precio de venta al consumidor, sobre la base de la declaración que haga ante la Autoridad Tributaria el productor o importador del producto.

Si esta declaración-liquidación es falsa o incorrecta ello no anula el derecho y la obligación de la Administración de verificar los montos calculados en concepto de impuesto selectivo, y si es de lugar, hacer los alcances complementarios, como es lo que ha sucedido en el presente asunto, que ante el ¿cobro de menos¿ hecho a DIDELSA (compañía importadora) en el año 1998, en concepto de impuesto selectivo al consumo de bebidas alcohólicas, gaseosas y cigarrillos.

Una aclaración pertinente nos llama a decir que no importa que al tiempo de la declaración-liquidación a que se refiere el numeral 2, artículo 4, haya pasado para opinar o creer que ha precluido el derecho de la Administración Tributaria de tasar y percibir en la proporción adecuada de acuerdo al principio de legalidad, el tributo cuestionado. Sabemos que las obligaciones a favor del Estado, prescriben, salvo disposición especial en contrario, en 15 años, y la liquidación adicional a la que nos referimos apenas acaba de causarse en el año 1998. Así que la Administración tenía prácticamente hasta el año 2013, tiempo suficiente, para hacer el alcance complementario.

Los anteriores motivos nos impelen a solicitar a la Sala, respetuosamente, que se aboque a desestimar el cargo de infracción alegado contra el artículo 28 de la Ley 45 de 1995.

2. Artículo 2, numeral 2.

¿Artículo 2. Son sujetos pasivos del impuesto selectivo:

...

2. La persona natural o jurídica que importe los bienes gravados¿.

El demandante asegura que esta norma legal fue infringida de manera directa por omisión (foja 28), porque la misma, ¿contraria a la anterior¿, o sea, el artículo 28 analizado, ¿...tiene como destinatarios a los IMPORTADORES y es aplicable solamente cuando importa bienes gravados y no como se pretende, de cobrar dicho impuesto sobre la base del cálculo de venta al consumidor que escapa al control de importador¿ (sic).

Agrega que como empresa importadora paga el tributo correspondiente a los cigarrillos en base a la tarifa establecida (32.5%), mas ¿no puede cobrársele una suma adicional en concepto de este mismo impuesto, so pretexto de que el importador tenía que saber en que precio se iba vender este producto al Consumidor¿ (sic). A su criterio, el numeral 2 del artículo 2 copiado ha sido aplicado por la autoridad fiscal para justificar el cobro adicional, de manera selectiva (individual) y ¿no en forma colectiva al momento de la importación, incurriéndose en una doble tributación¿, que a la vez viola la referida norma (foja 28).

Estas apreciaciones de la parte impugnante no son cónsonas con la letra ni el espíritu de la norma tributaria que establece el impuesto selectivo al consumo de bebidas alcohólicas, gaseosas y cigarrillos, ya que ésta es enteramente clara al identificar los sujetos pasivos de la obligación o carga tributaria, que según el impuesto, son las personas naturales o jurídicas que importen los bienes gravados.

En este aparte acogemos el criterio que cobija al respecto la Administración Regional de Aduanas, para quien el alcance adicional de que fue objeto el contribuyente DIDELSA se produjo porque esta empresa ¿no liquidó debidamente el impuesto, de esta manera dejó de pagar la diferencia antes citada, a favor del Tesoro. Esta actitud por parte de la empresa lo deja en una situación irregular, puesto que ella de manera subjetiva hace la interpretación de la norma, apartándose de lo que consagra de manera clara, nuestro ordenamiento fiscal para estos casos en particular...¿ (foja 36).

Igualmente, respecto al argumento de la doble tributación que se esgrime, la Resolución No. 213-1306, de 5 de abril de 1999, que confirma la No. 213-2479, de 5 de noviembre de 1998, es enfática al explicar que en nuestra legislación no existe doble tributación respecto del consumo de cigarrillos ni ningún otro rubro, aclarando que ¿La legislación panameña ha establecido dos tributos diferenciados: Impuesto Selectivo al Consumo de Bebidas Gaseosas, Alcohólicas y Cigarrillos, mediante la Ley No. 45 de 1995, por una parte, y por otra parte el Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles, mediante Ley No. 75 de 1976, por otra. Cada uno de los impuestos posee su propia tarifa, diferentes sujetos y base impositiva¿ (sic) (foja 11-12). A colación de lo que, en dicha Resolución, se deja plasmado un ilustrativo cuadro comparativo entre uno y otro tributo.

Realmente, el impuesto selectivo al consumo de bebidas alcohólicas, gaseosas y cigarrillos, lo debe sufragar la persona natural o jurídica que importe los mismos, previa

liquidación-declaración, mientras el impuesto conocido como ITBM, que es un tributo indirecto, lo paga el adquirente del bien mueble de que se trate sujeto a dicho gravamen, según el artículo 1057 V, del Código Fiscal. No tiene por qué haber confusión y menos alegar que existe una doble tributación.

Entre más precisa es la liquidación-declaración del contribuyente, más acertado es el establecimiento del quantum conforme a la tarifa respectiva, ya se trate de bebidas alcohólicas, gaseosas o cigarrillos, para la tasación correcta del impuesto selectivo.

Con fundamento en tales razones, pedimos que se desestime el cargo de infracción contra el artículo 2, numeral 2, de la Ley 45 de 1995.

3. Artículo 4, numeral 2.

Esta norma ha sido debidamente transcrita al explicar nuestra contestación al presunto cargo de violación del artículo 28 de la Ley 45 de 1995.

En esta oportunidad el demandante afirma que se ha violado por indebida aplicación, afirmando que el alcance adicional hecho a DIDElsa es extemporáneo.

Este Despacho considera que el presente concepto de infracción ha quedado subsumido en nuestras consideraciones que se expusieron al responder el primer cargo, que corresponde al artículo 28, como fue dicho, por lo que remitimos a ese apartado, y como en el mismo, solicitamos que se desestime.

II. Decreto Ejecutivo No. 7, de 12 de enero de 1996.

Mediante este Decreto Ejecutivo se reglamenta la Ley 45 de 1995.

1. Artículo 3, literal b

¿Artículo 3. Son contribuyentes del Impuesto:

...

B) El importador ya sea persona natural o jurídica.

Es evidente que esta norma reglamentaria no viene sino a repetir, sin contrariar, el artículo 2, numeral 2, de la Ley 45 de 1995.

Según el accionante, la misma ha sido conculcada de manera directa por omisión (foja 28); está de acuerdo con ella, pero la autoridad tributaria pretende ¿cobrarle este mismo impuesto a mi representada con base a un precio al consumidor que nuestra representada ni fija, ni controla, so pretexto de un impuesto Selectivo al Consumidor, incurriendo en una doble tributación que no la admite nuestra legislación¿.

Este Despacho ya ha dado respuesta a este supuesto concepto de violación, al responder el segundo cargo, explicándose allí que estamos ante dos tributos diferentes con hecho generador, sujeto pasivo y tarifa diferentes, en cuanto hablamos de ITBM y el Impuesto selectivo al consumo de bebidas alcohólicas, gaseosas y cigarrillos.

Como en aquel segmento de este escrito, pedimos que se deseche el presente cargo de violación.

2. Artículo 4, literal e.

¿Artículo 4: La obligación tributaria nace:

...

...

...

e) En la importación en el momento en que el importador presente la declaración-liquidación de aduana para su tramitación y sea aceptada por la Dirección General de Aduanas.

La parte actora asegura que esta disposición fue violada por indebida aplicación, porque si la Dirección General de Aduanas no está conforme con el cálculo del impuesto selectivo, debió rechazar la declaración-liquidación y ordenar las correcciones de rigor, pero su término para hacerlo precluyó, ya que la propia Ley dice que si son aceptadas... se presentó el hecho generador. Vale la pena recordar que la Ley 29 de 1996 prohíbe a los importadores fijar precios de venta al consumidor, por lo que aceptar como válido el criterio que quiere aplicar la Administración Regional de Ingresos, estaríamos por encima de la Ley. (foja 29).

Este Despacho disiente de esta opinión porque ni el argumento de la preclusión o en última instancia prescripción del impuesto ni la pretendida aplicabilidad de la Ley 29 de 1996, comúnmente conocida como Ley de defensa de la competencia, son aceptables jurídicamente en el presente caso.

Ya nos hemos referido a la preclusión, que no es posible por cuanto la Ley y el Reglamento claramente facultan a la Administración Tributaria para fiscalizar el fiel cumplimiento del gravamen. A este respecto resultan directamente aplicables los artículos 31 y 36 de la Ley 45 de 1995, que preceptúan lo siguiente:

Artículo 31. La Dirección General de Ingresos tendrá a su cargo el reconocimiento, recaudación y vigilancia de los impuestos de que trata la presente Ley. A estos efectos, la Dirección General de Ingresos podrá sustentar su actuación en los informes técnicos de otras instituciones oficiales.

Artículo 36. La Dirección General de Ingresos establecerá mecanismos de fiscalización, pudiendo a su vez autorizar el uso de sistemas, programas computacionales o mecanismos o instrumentos de registros, datos y de consignación de inventarios y asientos contables, siempre que, a su juicio, garanticen la inalterabilidad de su contenido para la fiscalización y determinación de los tributos. (En ambas normas el destacado lo hace este Despacho).

Ciertamente que un concepto extraño a la vigilancia, fiscalización y determinación fiel de los tributos referidos, excluiría los alcances adicionales que la Administración haga a los sujetos pasivos del gravamen, ya sea por error (culpa) o mediando una actitud dolosa por parte de éstos.

En este sentido, debemos recordar que la defraudación fiscal prevista por la Ley 45 de 1995 debe sancionarse con multa de dos a cinco veces la suma defraudada, y en ningún caso dicha multa podrá ser inferior a B/. 1,000.00. Igualmente, cualquier incumplimiento de los requisitos formales establecidos en la Ley, no constitutivo de defraudación, será sancionado con pena pecuniaria que oscila entre B/. 100.00 a B/. 1,000.00 (Cfr. artículos 33 y 34).

No es válido el argumento que cierra la puerta a un alcance posterior complementario a la declaración liquidación del impuesto selectivo comentado, por cuanto este acto no tiene, una vez efectuado (o aceptada), el carácter de acto final y fatal que impida su modificación conforme a la Ley.

En la Ley 45 no hemos encontrado una disposición que impida a la Administración Tributaria, corregir, como en el presente asunto a través de un alcance adicional, una

declaración liquidación que no reflejaba el verdadero monto en concepto de tributo adeudado al Fisco por el contribuyente DIELSA.

En mérito de lo esbozado, este Despacho solicita con respeto a la Sala que desconozca los argumentos de presunta violación del artículo 4, literal e, del Decreto Ejecutivo No. 7 de 1996, reglamentario de la Ley 45 de 1995.

III. Ley 29, de 1 de febrero de 1996.

1. Artículo 29, numeral 2.

¿Artículo 29: Definiciones, Para los efectos de este título, los siguientes términos se entenderán así:

...

2. Consumidor. Persona natural o jurídica que adquiera de un proveedor bienes o servicios finales de cualquier naturaleza.

...

...¿

El actor asegura que esta norma jurídica ha sido conculcada en forma directa por omisión, ya que conforme a esa definición legal DIELSA, no puede ¿jamás ser considerada como CONSUMIDORA, puesto que no adquiere de ningún proveedor bienes o servicios, y por el contrario, es PROVEEDOR O IMPORTADOR O DISTRIBUIDOR, que es diferente¿ (foja 30).

Este Despacho es del criterio que el impugnante extiende la acepción jurídica establecida por la Ley de defensa de la competencia más allá del ámbito (título) que dicha Ley se encarga de precisar, en lo que a su preceptiva se refiere.

En otras palabras, consideramos que esta definición legal no es aplicable a los supuestos de hecho que regula la Ley 45 de 1995, que entre otras cosas, crea el impuesto selectivo al consumo de bebidas alcohólicas, gaseosas y cigarrillos.

Las materias a que cada esfera normativa se refiere son distintas. Yerra el impugnante al estimar aplicable al presente asunto de naturaleza tributaria, que bis a bis, resulta diferente al tema de la libre competencia de los agentes económicos y otros asuntos de relevancia jurídica que regula la Ley 29 de 1996.

La Administración, según se desprende de las Resoluciones impugnadas y del Informe Explicativo de Conducta, en manera alguna ha confundido o bien extendido el concepto que sobre consumidor recoge la Ley de defensa de la competencia para que sirva de parámetro al tiempo de identificar el sujeto pasivo de la obligación tributaria. De haberlo hecho, hubiese violado efectivamente el principio de legalidad en materia tributaria, constitucionalmente establecido en el artículo 48.

No puede existir obligación tributaria utilizando la analogía. Ello bien pudiera considerarse como una clara confiscación de bienes, figura que también está prohibida por nuestra Carta Fundamental.

Al no ser aplicable a la presente controversia el vocablo jurídico invocado por la actora, solicitamos que se desestime el presunto cargo de infracción que se aduce contra el mismo.

2. Artículo 11, numeral 1.

¿Artículo 11: Prácticas monopolísticas absolutas. Son prácticas monopolísticas absolutas, cualesquiera combinaciones, arreglos, convenios o contratos, entre agentes económicos competidores o potencialmente competidores, entre sí, cuyos objetos o efectos sean cualquiera de los siguientes:

1. Fijar, manipular, concertar o imponer el precio de venta o compra de bienes o servicios, o intercambiar información con el mismo objeto o efecto;

...

...

...¿

De acuerdo al demandante, esta disposición ha sido vulnerada de manera directa por omisión, ya que DIDELSA no puede fijar o imponer precios de venta al consumidor de bebidas gaseosas, alcohólicas o cigarrillos, por ende ¿mal puede pagar este impuesto a cálculos que escapan a su control...¿ (foja 30).

A juicio de este Despacho, esta norma tampoco es aplicable al asunto bajo examen. Nótese que ella lo que procura es prohibir imperativamente que entre agentes económicos se produzcan ya de forma abierta, ya de forma solapada, prácticas monopolísticas absolutas, pues esto va en detrimento de la libre competencia económica y la libre concurrencia en la producción, procesamiento, distribución, suministro o comercialización de bienes o servicios.

Sin embargo, vale aclarar que de acuerdo a la propia Ley 29, estas prácticas son consideradas ilícitas por sí mismas, sin consideración de sus posibles efectos económicos negativos, y no sirve como excepción al agente económico incurso en ellas, el que tales conductas no hayan ocasionado efecto negativo a un competidor o a posibles competidores, o a los consumidores (Cfr. artículos 5 y 10 de la Ley 29).

Al estimar inaplicable a la causa subjúdice el artículo que se denuncia violado, este Despacho debe solicitar que sea desconocido el cargo de violación que se invoca contra el mismo.

IV. Derecho: Negamos el mismo en la forma como lo invoca e interpreta la parte actora.

V. Pruebas: Aceptamos como tales los documentos auténticos que reposan en el expediente principal, y aquellas copias debidamente autenticadas por haber sido cotejadas con los originales.

Aducimos como fuente de prueba el expediente administrativo que ha dado origen a la presente causa, que debe reposar en la Sala según se comunica en Nota No. 213-1990, de 6 de diciembre de 1999, recibida en la Secretaría General de esta Procuraduría, el día 10 de diciembre último, procedente de la Administración Regional de Ingresos de Panamá.

Del Honorable Magistrado Presidente,

Lcda. Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración

AMdeF/22/bdec.

Lcdo. Victor L. Benavides P.
Secretario General