

7 de octubre de 2003

**Proceso Contencioso  
Administrativo de  
Plena Jurisdicción.**

Propuesto por el Dr. José A. Carrasco, en representación de **3M de Panamá, S.A.**, para que se declare nula, por ilegal, la Resolución N°AR-OR-1550 de 3 de septiembre de 1999, expedida por el **Administrador Regional de Aduanas**, el acto confirmatorio y para que se hagan otras declaraciones.

**Alegato de Conclusión.**

**Señor Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia.**

Con el respeto acostumbrado acudimos ante ese Honorable Tribunal de Justicia, a fin de emitir nuestro Alegato de Conclusión en el Proceso Contencioso Administrativo de Plena Jurisdicción enunciado en el margen superior del presente escrito.

**1. La norma aplicable al proceso es el Decreto de Gabinete 26 de 7 de agosto de 1996.**

Lo primero que esta Procuraduría desea destacar es que la Empresa 3M de Panamá, S.A. pretendía durante la etapa probatoria que se estableciera que la norma aplicable al caso sub júdice era el anexo 1 de la nota interpretativa al Acuerdo de Valoración GATT-OMC, excluyendo las normas de la legislación patria, **cuando todos los Peritos (incluyendo a los de la parte actora)** han coincidido en que la legislación aplicable al proceso in examine es el Decreto de Gabinete 26 de 7 de agosto de 1996, que en su artículo 1 dice:

**"Artículo 1. Fundamento legal y aplicación de la valoración en Aduanas.** La base imponible para el cálculo de los derechos e impuestos de importación se hará de conformidad a las normas

establecidas por el presente decreto..."  
 (Véase Gaceta Oficial N°23,096 de 7 de agosto de 1996)

Es evidente entonces que el propio Decreto de Gabinete es el que establece la prelación en la aplicación de las normas. Su artículo primero es prístino al indicar que **la base imponible para el cálculo de los derechos e impuestos de importación se hará de conformidad a las normas establecidas en el Decreto de Gabinete 26 de 7 de agosto de 1996.**

Únicamente en el evento que ello no estuviera regulado en el Decreto de Gabinete N°26 de 1996, se aplica del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, tal como lo dispone el artículo 1° del Decreto de Gabinete N°26 de 7 de agosto de 1996, que señala:

**"ARTICULO 1. Fundamento legal y aplicación de la valoración en Aduanas.** La base imponible para el cálculo de los derechos e impuestos de importación se hará de conformidad a las normas establecidas por el presente decreto **y, en lo que no estuviere en él contemplado,** se recurrirá al texto, notas y anexos, integrantes del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio."

La prueba que el proceso in examine se aplica el Decreto de Gabinete N°26 de 7 de agosto de 1996 es lo dispuesto en el artículo 2, relativo al **valor de transacción de toda mercancía que debe pagar impuestos aduaneros,** en concordancia con el artículo 9 también del Decreto de Gabinete N°26 de 7 de agosto de 1996, los cuales puntualizan:

**"Artículo 2. Valor de transacción.** El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9, siempre que

concurran las siguientes circunstancias:  
..."

**"Artículo 9: Ajuste permitido al valor de la transacción.** Para la determinación del valor en aduana, el precio pagado o por pagar podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto en el presente Artículo.

Para determinar el valor de aduana de conformidad con el Artículo 2, únicamente se añadirá el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas..."

Querer argumentar otra cosa distinta es desconocer el contenido del ordenamiento jurídico patrio en materia aduanera, porque el propio Decreto de Gabinete N°26 de 1996, en su enunciado señala: "Por el cual se dictan disposiciones concernientes al Régimen de Aduanas respecto al Sistema de Valoración de las Mercancías en las Aduanas".

**La testigo de la parte actora,** Licenciada Teresa Rodríguez, en su declaración fechada 20 de agosto de 2003, señaló lo siguiente:

"PREGUNTADA: ¿Cuál es la conclusión técnica del informe y su fundamento en las normas legales aduaneras. CONTESTÓ: ...la fundamentación legal de Aduanas, que es el Decreto 26 de 1° de agosto de 1996. Citando taxativamente como fundamento los artículos 2 y 9 de dicho Decreto, sin dejar de ver el artículo 1° que es el que establece la base imponible."

"PREGUNTADA: En qué criterio objetivo y cuantificable se basó usted para desconocer el valor de transacción que la empresa 3M DE PANAMA, S.A., presentó en su declaración-liquidación de Aduanas, con respecto a las regalías. CONTESTÓ: El artículo 2 del Decreto 26 de 1996, habla de esta forma, lo cito: "El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9, siempre

que concurren las siguientes circunstancias: ...Acápites c: Que no revierta directa o indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización anteriores de las mercancías por el comprador a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 9". El artículo 9 dice lo siguiente: "Ajuste permitido al valor de la transacción. Para la determinación del valor en aduana, el precio pagado o por pagar podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto en el presente Artículo... Acápites C: Los cánones y derechos de licencia relacionados con la mercancía objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en los precios realmente pagados o por pagar". El acápite d) de ese mismo artículo 9, también se mencionó en el informe y lo cito así: "El valor de cualquier parte del producto de la reventa cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor." Ese fue el criterio que yo utilicé para fundamentar la auditoría, como fundamento legal..."

El Perito de la Parte Actora, Licdo. Héctor Bonilla (Corredor de Aduanas), a pregunta formulada por el Licdo. Irving Sanjur, Experto designado por la Administración, indicó:

"PREGUNTADO: Diga el Perito si conoce usted las normas legales adoptadas por Panamá relativa a la valoración de la mercancía a efectos aduaneros. CONTESTÓ: Sí, correcto, conozco el Decreto NO.26 y sus normas, sus acuerdos y nociones positivas... PREGUNTADO: Cuándo se debe aplicar esta norma legal. CONTESTO: Las normas legales se deben aplicar cuando la Aduana no acepte el valor de transacción o la base imponible, el valor de la factura para este caso, el valor CIF. PREGUNTADO: Sabe usted, que el Decreto No. 26 de 1996 fue expedido para que el importador y el exportador conozcan con antelación las normas que rigen la valoración de las mercancías que ingresen

para el consumo nacional o se exporten definitivamente al extranjero y puedan ordenar sus importaciones con base a esta nueva disposición. CONTESTO: Sí, conozco y añado que estas normas son para regular una exportación a una importación."

Los Peritos designados por la Procuraduría, a pregunta formulada por el Licdo. Irving Sanjur, Experto designado por la Administración, contestaron:

"PREGUNTADA: Conoce usted el Decreto No. 26 de 1 de agosto de 1996. CONTESTO: Sí lo conozco. PREGUNTADA: Conoce usted, que al momento de la aplicación de esta norma legal se da de conformidad con lo dispuesto del Decreto No. 26, antes de cualquier anexo, nota interpretativa, referente a un acuerdo... CONTESTO: Sí estas normas establecidas por el Decreto No. 26 se utilizará o aplicará y cito en lo que dice el Decreto No. 26, artículo No. 1: "Y en lo que no estuviere en él contemplado se recurrirá al texto, notas y anexos integrantes del Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo 7 del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y de Comercio" y entonces, se utilizarán los diferentes métodos de valoración establecidos en el presente Decreto No. 26... PREGUNTADOS: Digan los peritos, cómo se perfecciona el pago de los tributos de los impuestos de aduana de las mercancías importadas. CONTESTARON: De acuerdo al Decreto No. 26 del 1 de agosto de 1996 que establece el nuevo sistema de valoración para la mercancía importada en su artículo 2, considera como primer elemento de valoración el valor de transacción, indicando en ese mismo Decreto en ese mismo artículo que el valor de transacción será el precio pagado o por pagar por la mercancía, cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 del presente Decreto."

De todo lo anterior, se evidencia que tanto los peritos de la parte actora, como los Peritos de la Procuraduría de la Administración coinciden plenamente con la Licda. Teresa Rodríguez, testigo de la parte actora, que la norma aplicable

al proceso que nos ocupa es **el Decreto de Gabinete NO. 26 de 7 de agosto de 1996.**

**2. La Auditoría reflejó que la empresa 3M de Panamá tiene que pagar los impuestos aduanero dejados de pagar.**

La génesis del proceso contencioso se origina cuando el Departamento de Auditoría de Procedimientos de la Dirección General de Aduanas realizó una auditoría a la empresa 3M DE PANAMÁ, S.A., ubicada en Vía Ricardo J. Alfaro, con R.U.C. N°557-544-101637, cuyo Represente Legal a la fecha era el señor JAIME ROQUEBERT, con cédula N°8-288-677 y, posteriormente, por el señor LUIS ALBERTO VALECILLO.

La Auditoría consistió en la revisión y análisis de las Declaraciones Unificadas de Aduanas, compras, ventas, cuentas por pagar, gastos de regalías, declaración de rentas y libros oficiales de contabilidad, el cual abarcó el período de enero a diciembre de 1997.

Dicho informe determinó que en las Liquidaciones Unificadas de Aduanas tramitadas por la empresa Panalpina, S.A. los contenedores completos se liquidaron sin incluir el Inland Freight reflejando una diferencia por la suma de B/.20,664.78 en impuesto de importación y B/.4,397.62 en ITBM, dando un total de B/.25,062.40.

Por otra parte se encontró discrepancia en clasificación de papel de nota cuyo arancel se clasificó en la partida arancelaria 4823.59.00 y debió ser en la 4820.10.90, la cual refleja una diferencia a pagar de B/.12,723.99 en impuesto de importación y B/.419.70 en ITBM 5%, dando un total de B/.13,143.69.

En el mismo período se determinó en el mes de abril la factura N°1086 de 3M DE GUATEMALA, con un valor CIF de B/.2,213.00 que no había sido liquidada. Dicha mercancía se clasificó en la partida 9030.90, resultando un impuesto de importación a pagar de B/.378.15 más B/.144.96 en ITBM 5%, reflejando un total faltante de B/.523.11.

El informe incluyó el análisis de ventas anuales, compras en concepto de importaciones de mercancías, pagos contra facturas y remesas al exterior en concepto de regalías por derecho de marca o licencia, declaradas y registradas en los libros contables y de acuerdo con lo establecido en el Decreto de Gabinete N°26 de 1° de agosto de 1996, que dice lo siguiente:

**"Artículo 2.** El valor de la transacción. El valor en aduana de las mercancías importadas será valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstos se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 9, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

C- Que no revierta directa o indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización anteriores de las mercancías por el comprador a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 9.

**"Artículo 9:** Ajuste permitido al valor de la transacción. Para la determinación del valor en aduana, el precio pagado o por pagar podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto en el presente Artículo.

Para determinar el valor de aduana de conformidad con el Artículo 2, únicamente se añadirá el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas.

Literal C. Los cánones y derechos de licencia relacionados con la mercancía objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en los precios realmente pagados o por pagar.

Literal D. El valor de cualquier parte del producto de la reventa cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor."

Aplicando lo anterior se determinó que el incremento porcentual es de 0147529% que se aplicará al total de B/.4,463.123.81 que corresponde al valor FOB de las mercancías importadas declaradas durante el año 1997, dando como resultado un impuesto de importación y de ITBM 5% a pagar al Tesoro Nacional de B/.136,258.68 desglosado así B/.125,129.07 en concepto de tributos y B/.11,129.59 en concepto de multa, por infractor del Artículo 9, literal ch, de la Ley 30 de 1984, en relación con el Artículo 12 de dicha Ley.

Como fundamento de derecho se sustenta en los Artículos 1222, 1224, 1238, 1245 y 1297 del Código Fiscal, Artículo 9, literal ch, 12, 79 y 81 de la Ley 30 de 1984; Artículos 1 y 2 del Decreto de Gabinete N°26 de 1° de agosto de 1996, Artículo 7° y 11 del Decreto Ejecutivo N°42 de noviembre de 1983.

Para esta Procuraduría es importantísimo que el Tribunal observe que los Peritos Rubén Alejandro Irigoyen y Rocío Guadalupe Abrego de Cedeño, designados por la Parte Actora, señalaron la forma como realizaron su Informe Pericial.

En primer término, el propio Informe Pericial señalaron:  
**"ACLARACIONES NECESARIAS:** Conforme fuimos informados por



funcionarios de la empresa 3M PANAMA, S.A., existían ciertas limitaciones para la conducción del examen solicitado: (1) El personal de contabilidad que laboraba en el año 1997 ya no trabaja para la empresa; (2) Por las limitaciones de espacio en las instalaciones de la empresa, la documentación contable de años previos se almacena en depósitos de terceros. **Nuestro trabajo de revisión se realizó con base a listados de auditoría de los movimientos de compras y las entradas de diario correspondientes contentivas de la documentación sustentadora."**

En su declaración fechada 29 de septiembre de 2003 ante la Sala Tercera, a preguntas formuladas por Licdo. Irving Sanjur, Experto designado por la Administración, los Peritos Rubén Alejandro Irigoyen y Rocío Guadalupe Abrego de Cedeño, designados por la Parte Actora, señalaron:

"PREGUNTADOS: Podrían señalar cuánto es el monto total de las importaciones realizadas por 3M PANAMÁ, S.A. durante el período comprendido entre el 1° de enero al 31 de diciembre de 1997. CONTESTO: **La respuestas es no, esto se debe a que no tuvimos a disposición el mayor general para todo el año a efectos de poder establecer qué otras importaciones con cargo a cuentas de activos se pudieron haber realizado."**

"PREGUNTADOS: Saben los peritos que en Panamá la base imponible para calcular los derechos e impuestos de importación se hará de conformidad a las normas establecidas por el Decreto de Gabinete No. 26 del 1° de agosto de 1996. CONTESTO: **El peritaje versaba sobre asuntos financieros, por lo que el alcance nuestro no entró a determinar si las bases empleadas en las liquidaciones eran correctas o no. Nuestro trabajo consistió en revisar que lo reportado en las declaraciones estuviera contabilizada."**

Esta Procuraduría se pregunta **¿Cómo pudieron los peritos Rubén Alejandro Irigoyen y Rocío Guadalupe Abrego de Cedeño,**

**designados por la parte actora, revisar que lo reportado en las declaraciones estuviera contabilizado, si ellos mismos aceptan que no tuvieron a disposición el mayor general para todo el año a efectos de poder establecer qué otras importaciones con cargo a cuentas de activos se pudieron haber realizado?**

Otra pregunta que nos formulamos es **¿Cómo pudieron los peritos saber si la actuación** de la Dirección General de Aduanas fue correcta o no al establecer que la empresa 3M DE PANAMÁ, S.A. debía pagar los impuestos indicados en la Resolución correspondiente, si los peritos Rubén Alejandro Irigoyen y Rocío Guadalupe Abrego de Cedeño, designados por la Parte Actora, **aceptan que no entraron a determinar si las bases empleadas en las liquidaciones eran correctas o no.**

Si ello es así, tampoco entiende esta Procuraduría la razón por la cual los Peritos de la Parte Actora en su Informe Pericial se atreven a afirmar categóricamente que "De acuerdo con el Mayor General los productos terminados al 31 de diciembre de 1997 ascendían a la suma de B/. 5,618,945.93)" si aceptaron que no tuvieron a disposición el mayor general para todo el año a efectos de poder establecer qué otras importaciones con cargo a cuentas de activos se pudieron haber realizado.

Supone esta Procuraduría que esas deficiencias en el Informe Pericial de la Parte Actora, concretamente de los Peritos Rubén Alejandro Irigoyen y Rocío Guadalupe Abrego de Cedeño, no les permitió determinar que los Tributos Aduaneros no fueron debidamente pagados por la empresa 3M DE PANAMÁ, S.A., porque se omitieron elementos que debieron añadirse al Valor de Transacción de las mercancías, tales como:

2.a. **Los gastos de transporte interno en el país de exportación (Island Freight)**, los cuales indudablemente incrementaron el valor de la mercancía y fueron pagados por el comprador, por esa razón se consideran parte del precio real de la mercancía, tal como lo establece el artículo 9, literal a, del Decreto de Gabinete N°26 de 1° de agosto de 1996, que dispone:

**"Artículo 9. Ajustes permitidos al Valor de Transacción.** Para la determinación del valor en aduana, el precio realmente pagado o por pagar **podrá incrementarse** de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo.

Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2, únicamente **se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:**

a) Los elementos, en la medida en que corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías."

Al respecto, los Peritos de la Parte Actora, concretamente Rubén Alejandro Irigoyen y Rocío Guadalupe Abrego de Cedeño, en su declaración fechada 29 de septiembre de 2003 ante la Sala Tercera, a pregunta formulada por el Experto designado por la Procuraduría de la Administración, dijeron:

**"CONTESTO: Sí entiendo que la base aduanera es el precio real de la mercancía aunque no se encuentre incorporada en la factura comercial de la mercancía con que se realiza la importación.** PREGUNTADOS: Reconocen los peritos que en el valor de transacción de una mercancía, precio realmente pagado o por pagar haga falta un elemento (flete), que tenga que pagar el comprador al vendedor o a otra persona es necesario añadir al valor de transacción este monto por considerarse que es un costo que forma parte de la mercancía importada. **CONTESTO: Sí debe agregarse."**

Nótese a que renglón seguido, los Peritos de la Parte Actora, Rubén Alejandro Irigoyen y Rocío Guadalupe Abrego de Cedeño, en su declaración fechada 29 de septiembre de 2003 ante la Sala Tercera al ser preguntados por el Licdo. Irving Sanjur, Experto designado por la Administración **la razón por la cual consideraron que el impuesto pagado por la sociedad 3M de Panamá, S.A. sí estuvo bien pagado, sino los mismos no incorporaron al valor de la mercancía el flete, suma ésta que quedaba sujeta al pago del impuesto,** al respecto los peritos **CONTESTARON:** "Uno, ¿por qué señalo que fueron debidamente cancelados?, nuevamente **nuestro peritaje era de carácter financiero. Se presume que las liquidaciones han sido confeccionadas por un Corredor de Aduanas idóneo,** lo cual no somos nosotros, por lo que verificamos que el monto determinado en la liquidación fuese el monto efectivamente pagado."

Inmediatamente, el Licdo. Irving Sanjur, Experto designado por la Administración preguntó a los Peritos Rubén Alejandro Irigoyen y Rocío Guadalupe Abrego de Cedeño de la Parte Actora, lo siguiente:

"PREGUNTADOS: Reconocen Los peritos que la base imponible para calcular los derechos e impuesto de importación, nace del valor de transacción. CONTESTÓ: Sí. PREGUNTADOS: Podrían explicar los peritos si en la base imponible para calcular los derechos e impuestos de importación que es el valor de transacción le hace falta un elemento, dichos impuestos o derechos se habrán cancelado debidamente. CONTESTÓ: Como lo he señalado en respuestas previas, nuestra labor en ningún momento consistió en verificar los cálculos efectuados en la liquidación de aduanas, simple y llanamente nos cercioramos de que el impuesto determinado en la liquidación fuese el efectivamente pagado y el que se contabilizó en la empresa."

La misma respuesta fue dada a la siguiente pregunta formulada por el Licdo. Irving Sanjur, Experto designado por la Administración cuando les PREGUNTÓ: "¿cómo podían asegurar que los impuestos de importación fueron debidamente cancelados si reconocen que el valor de transacción sobre la cual se calcula dicho impuesto no tiene todos los elementos del costo CCIF de la mercancía?"

**Es decir, que se limitaron a hacer una simple comparación, en eso consistió el Informe Pericial de los Peritos Rubén Alejandro Irigoyen y Rocío Guadalupe Abrego de Cedeño de la Parte Actora.**

Queremos llamar la atención de los Honorables Magistrados que **la Resolución de Aduanas se basó precisamente en los errores cometidos por el Corredor de Aduanas, motivo por el cual no entendemos ¿por qué razón los Peritos Rubén Alejandro Irigoyen y Rocío Guadalupe Abrego de Cedeño de la Parte Actora dieron por válidos las sumas que utilizó el Corredor de Aduanas?**

Aunado a todo lo anterior, en la Resolución de la Comisión de Apelaciones 715-04-051 de 25 de junio de 2002 la parte actora reconoció que sí se debía pagar los gastos de transporte interno en el país de exportación (Island Freight), cuando dijo:

**"SEGUNDO:** Que la Administración Regional de Aduanas - Zona Oriental se sirva indicar la suma que 3M PANAMA, S.A. está obligada a pagar en concepto de impuestos de importación e ITBM la suma de B/.25,585.81 en relación a los cargos que mi representada **acepta** en calidad de **omisiones involuntarias** por los siguientes conceptos:

**Island Greight** no incluido dentro de las liquidaciones unificadas de aduanas, lo cual ocasiona una diferencia de B/.20,664.78 en concepto de impuesto de

importación y B/.4,397.62 en ITBM dando un total de B/.25,062.40.”

Al inicio de la declaración de los peritos de la parte actora, Rubén Alejandro Irigoyen y Rocío Guadalupe Abrego de Cedeño, del día 29 de septiembre de 2003, a pregunta formulada por el Licdo. Irving Sanjur, experto designado por la Administración, los peritos de la parte actora aceptaron que efectivamente hay otros elementos que deben tomarse en consideración para establecer el valor de la mercancía, veamos:

“PREGUNTADOS: Digan los Peritos de acuerdo a su experiencia profesional, qué otros documentos podría proporcionarle una empresa para estimar el monto de las importaciones efectuadas en un periodo determinado. CONTESTO: ...Básicamente se pueden proporcionar la documentación sustentadora tales como facturas, liquidaciones de aduanas, recibos de pago, facturas de courier, etc.”

**2.b. Incorrecta Clasificación y designación de la partida arancelaria, del papel nota, incidiendo sobre el monto de tarifa arancelaria aplicable a este producto, según lo dispuesto en el Arancel de Importación de la República de Panamá, por lo que pagaron menos impuesto.**

En este apartado es evidente que la empresa 3M PANAMÁ, S.A. utilizó un 3% del arancel, cuando al momento de la importación de las mercancías in examine, el arancel se encontraba en un 27% y debió emplearse el Sistema Armonizado para la Clasificación y Designación de la mercancía.

**Al respecto, la propia empresa demandante aceptó que 3M PANAMÁ, S.A. actuó de buena fe,** tal como consta en la transcripción parcial del Recurso de Apelación contenida en

la Resolución N°715-04-501 de 21 de junio de 2002 que confirmó la actuación de la Dirección General de Aduanas, por lo que este aspecto no fue objeto de debate en la Prueba Pericial.

Nótese que incluso, la propia demandante acepta en su Recurso de Apelación que la Comisión Arancelaria del Ministerio de Hacienda y Tesoro (en esas fechas), mediante Resolución N°138 de 28 de agosto de 1997, **determinó que el producto debería clasificarse en la partida 4820-10-90** y no en la 642-02-01 con tasa de 0.25 KB en el arancel nacional, que era clasificada por la sociedad demandante en la partida arancelaria número 4823.59.00 que es la contrapartida del numeral 642-02-01 del Arancel Nacional.

**2.c. Los ajustes por conceptos reversiones directas al vendedor o parte alguna del producto de la reventa.**

Este apartado tiene relación directa con el punto 3 del Contrato suscrito entre la empresa 3M Estados Unidos (MINNESOTA MINING AND MANUFACTURING), llamada en la Diligencia Pericial como 3M St. Paul y 3M de Panamá, S.A. en el que se estableció: "3M PANAMÁ está obligada a seguir las instrucciones impartidas por MINNESOTA ST. PAUL, con respecto al modo y forma en que dichas marcas registradas puedan ser utilizadas."

De acuerdo con el Contrato suscrito entre las empresas mencionadas, 3M de Panamá, S.A. le reconocería a 3M Estados Unidos el pago del 5% de regalías sobre el total de las ventas de 3M DE PANAMA, S.A., exceptuando las ventas entre afiliadas.

Como respaldo del áudito efectuado por la Administración General de Aduanas, la Licenciada Teresa Rodríguez se fundamentó en el punto 3 del Contrato ya enunciado, más lo dispuesto en los artículos 2 y 9, literales c) y d), del Decreto de Gabinete 26 de 1996.

En efecto, de acuerdo con el artículo 2, para determinar el valor de las mercancías a efectos aduaneros se deberá usar los diferentes métodos de valoración en el orden establecido en el Decreto de Gabinete 26 de 1 de agosto de 1996.

Según el orden prescrito por el señalado Decreto, dispone como primer y principal método para valorar las mercancías: Artículo 2 "El valor de transacción. El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuestos en el Artículo 9.

**"Artículo 9. Ajustes permitidos al Valor de transacción.** Para la determinación del valor en aduana, el precio realmente pagado o por pagar podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo.

Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2, únicamente se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

a) ...

b) ...

c) **Los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías,** en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;



**d) El valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor."**

En la Declaración del día 20 de agosto de 2003 la Licenciada Teresa Rodríguez, testigo de la parte actora, señaló: "Ese fue el criterio que yo utilicé para fundamentar la auditoría, como fundamento legal. De esto tomé como base el contrato que había entre 3M PANAMA, S.A. y 3M DE MINNESOTA, el cual especificaba el pago de un 5% de regalías sobre el total de las ventas de 3M DE PANAMA, S.A., exceptuando las ventas entre afiliadas. Estas regalías fueron realmente pagadas, porque se pudo comprobar con el formulario 05 que es el pago de las remesas al exterior de la Dirección General de Ingresos."

En la declaración del día 29 de septiembre de 2003, los peritos de la parte actora, Rubén Alejandro Irigoyen y Rocío Guadalupe Abrego de Cedeño, manifestaron que en términos generales sí hubo condicionamiento por parte de la empresa 3M ST. PAUL a la empresa 3M Panamá, por lo que tácitamente aceptan que se cumplió con el requisito establecido en el literal c) del artículo 9 del Decreto de Gabinete 26 de 1996.

La Nota interpretadita del artículo 2 del Decreto de Gabinete 26 de 1 de agosto de 1996, establece "que el precio realmente pagado o por pagar es el pago total que por las mercancías importadas haya hecho o vaya hacer el comprador al vendedor o en beneficio de éste." El protocolo de el Acuerdo Gatt, precisa, además, que el precio realmente pagado o por pagar comprende todos los pagos realmente efectuados o por efectuarse, como condición de la venta de las mercancías

importadas, por el comprador al vendedor, o el comprador a un tercero para satisfacer una obligación del vendedor.

Una circunstancia que deberá darse para determinar el valor en Aduana conforme al artículo 2 (Valor de Transacción) es que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización ulteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9°.

Por consiguiente es imprescindible al procurar determinar el valor en Aduana según el Artículo 2, es imprescindible resolver la cuestión del **"producto"**.

También es de recalcar que el Artículo 1.1.c) no vincula la disposición a que se alude antes al Artículo 9.1 d), sino a **"lo dispuesto en el Artículo 9"**. Puede inferirse de ello que cualquier disposición del artículo 9 puede regular el "producto "incluso del Artículo 9.1 c).

Con lo que queda de manifiesto que al calcular el valor de transacción, que es la primera base para determinación del valor en Aduana de las mercancías importadas, el artículo 2 debe considerarse en conjunción con el artículo 9, donde se indican los elementos que se añadirán a dicho precio para obtener el valor de transacción.

Normalmente, según el artículo 2, se incluirán en el precio realmente pagado o por pagar todos los pagos que el comprador haga al vendedor. Ahora bien, teniendo en cuenta la forma en que se organizan las operaciones comerciales, ello no siempre es el caso. Por esta razón, el artículo 9 del Decreto de Gabinete 26 de 1 de agosto de 1996, enumera los tipos de pagos por las mercancías que suelen efectuarse por

separado del pago directo por las mercancías propiamente dichas.

El apartado c) se refiere únicamente a los cánones y derechos de licencia y supedita su inclusión en el valor en aduana a dos condiciones concretas (que estén relacionados con las mercancías objeto de valoración y que se paguen como condición de la venta); el apartado d) se refiere a "cualquier parte del producto de la reventa (venta local en el país importador)...que revierta directa o indirectamente al vendedor.

El Artículo 9.1 d) preceptúa una condición al precio realmente pagado o por pagar cuando cualquier parte del producto revierta al vendedor. Para determinar si cabe efectuarse un ajuste según esta disposición, es necesario examinar lo que el comprador saca de la utilización, cesión o reventa ulteriores de las mercancías. Si cualquier parte de lo que cobra el comprador revierte al vendedor, se efectuará el debido ajuste. El que se utilice, en esta disposición, la expresión "cualquier parte del producto" da a entender que no se requiere un examen de las circunstancias en que el producto revierta al vendedor.

Que un canon o un derecho de licencia es un pago que se efectúa por el derecho a utilizar, producir o vender un producto dado. Se añadirá al valor de transacción cualquier pago:

- que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de las mercancías importadas;
- que esté relacionado con las mercancías importadas. Todo canon o derecho de licencia

debe ser imputable directamente al producto importado mismo. Si este producto ha perdido su identidad en el curso de un proceso de fabricación posterior a la importación, y el canon se basa en el nuevo producto, su importe no se añadirá.

- Que no estén incluidos aún en el precio pagado o por pagar.
- Que una patente puede describirse como un documento, expedido por la oficina gubernamental en el que consta la descripción del invento y que establece una situación legal en la cual el invento patentado no puede explotarse normalmente sin la autorización del titular de la patente. Un invento es una idea nueva que resulta de una actividad inventiva y que puede tener una aplicación industrial.

Una marca de fábrica o de comercio es un signo que sirve para distinguir las mercancías de una empresa industrial o comercial o de grupo de tales empresas. Aunque en algunos países y en ciertas circunstancias, una marca de fábrica o de comercio puede estar protegida sin haber sido registrada, en general, se considera necesario para una protección eficaz que la marca sea registrada en la oficina nacional (generalmente la misma que expide las patentes).

Los cánones no suelen comprender únicamente la utilización de patentes, sino que, por regla general, suelen cubrir también la asistencia técnica para la aplicación de los procedimientos patentados - «el know how»-, para la estructuración de las plantas, para la instalación de la

maquinaria y su manejo, análisis o examen de los productos, publicidad, etc., así como el uso de la marca del propietario de las patentes en el artículo terminado, factor éste de gran importancia desde el punto de vista comercial, por cuanto que, al tratarse de marcas acreditadas mundialmente, facilitan en gran medida la venta del artículo en los mercados, por constituir una garantía de calidad para el consumidor.

Sin embargo, para acreditar una marca, no basta con que la mercancía sea de buena calidad, sino que hay que darla a conocer mediante la publicidad, cuyo coste, como se sabe, es muy elevado en gran número de ramas comerciales. Y no es suficiente acreditar el producto, aunando calidad y publicidad; es preciso sostenerlo en primer plano mediante campañas publicitarias constantes-no sólo de lanzamiento-, para que se absorban las grandes series producidas, que han sido consecuencia de la campaña anterior. El ciclo es irreversible: cada vez se produce más con menor costo de producción, pero con mayores gastos de comercialización. Esto conduce a la conclusión de que el importe de todos estos gastos sólo puede recuperarse a través del precio de venta, por lo que, si un fabricante con marca acreditada cede el uso de ésta a otro industrial o comercializador (distribuidor) en la República de Panamá, tendrá que recuperar el valor de su marca en el canon que percibirá de la firma licenciada, en la venta local del producto con la marca registrada.

**Los cánones y los derechos de licencia pueden incluirse en el precio de la factura de las mercancías importadas o aparecer por separado en la factura junto con el precio básico. También pueden calcularse anualmente como un**

**porcentaje del valor total de las ventas de mercancías importadas.**

La valoración en aduana es un procedimiento aplicado para determinar el valor de las mercancías importadas y así calcular los derechos ad valorem. El procedimiento tiene por objeto proporcionar una base justa, homogénea y neutra para la valoración de las mercancías importadas.

La valoración en aduana es importante para la República de Panamá por dos razones:

En primer lugar, los derechos aduaneros son una fuente importante de ingresos para la el Estado Panameño, que en 2002 representaron alrededor de 13,5 % del total de recursos propios del presupuesto de nacional.

En segundo lugar, la valoración en aduana es importante para el Estados puesto que también proporciona una base de cálculo de los impuestos nacionales (incluido el Impuesto de Transferencia Bienes Muebles I.T.B.M. y otro impuestos especiales (Impuesto Selectivo al Consumo) sobre las mercancías importadas. En principio, para todo el comercio de mercancías, debería funcionar como una auténtica disposición Legal y las autoridades aduaneras, deberían actuar de manera homogénea en su tratamiento de las mercancías importadas. Una aplicación coherente de las normas Panameñas en materia de valoración en aduana contribuiría considerablemente a garantizar el buen funcionamiento de comercio mundial. Durante esta fiscalización se han identificado errores y omisiones, para operar de manera homogénea dentro de Norma Legal vigente en cuanto el correcto pago de los tributos aduaneros.

Para supervisar y llevar a cabo un seguimiento de las distintas etapas de la valoración de la mercancías, la Dirección General de Aduana cuenta con el Departamento de Auditoria y Procedimiento, misma que, a través de los Auditores Técnicos idóneos, mediante una revisión a posteriori, en la que identificaran la falta de homogeneidad en la aplicación de lo dispuesto en el Decreto de Gabinete 26 de 1 de agosto de 1996, la cual es perjudicial para los intereses financieros del Estado panameño.

En su forma más simple, el valor en Aduana que se utiliza para la gran mayoría de las importaciones se basa en la operación efectuada entre el importador y el proveedor. Sin embargo, la situación se complica cuando se tienen en cuenta otros factores, como por ejemplo:

– cualquier influencia que pueda tener la vinculación entre el importador y el proveedor, los distintos elementos que pueda ser necesario añadir para determinar el valor en aduana (por ejemplo, mercancías y servicios prestados por el comprador, cánones y licencias).

En el contrato (*Acuerdo de Marca Registrada y Servicios al Cliente*) evidencia pagos que efectúa el comprador por: El derecho a **utilizar las marcas registradas** por **Minnesota Mining and Manufacturing Company**.

**Hacer uso parcial o en su totalidad de algunas de sus subsidiarias de** Minnesota Mining and Manufacturing Company.

Por los servicios de carácter general de asesoramiento industrial, organización de la empresa, su administración y sus controles financieros, proporcionados por Minnesota Mining and Manufacturing Company.

Por asesoramiento sobre todas las interrogantes que se prenden con respecto al mercadeo, publicidad y venta,

incluyendo al entrenamiento del personal de ventas, de parte, de Minnesota Mining and Manufacturing Company.

Relativo a las mercancías objeto de una marca, se consta condición, que estipula el pago de un canon. Sin embargo, el pago de que se trata constituye una condición de la venta, ya que **3M Panamá S.A., Subsidiaria** corporación debidamente incorporada según las leyes de Panamá, bajo la dirección **Panamá 5 HRS.**, tiene la obligación de pagar el canon a la sociedad matriz **Minnesota Mining and Manufacturing Company** corporación debidamente incorporada según las leyes del Estado de Delawer, Estados Unidos de América, cuya casa matriz se encuentra domiciliada en St Paul, Minnesota, consecuencia de la compra de las mercancías. **3M Panamá S.A., Subsidiaria** no tiene derecho a utilizar la marca sin pagar el canon. El que no existe un contrato escrito con la sociedad matriz no desliga a, **3M Panamá S.A., Subsidiaria**, de la obligación de efectuar un pago conforme lo exige la sociedad matriz. Por las razones antes expuestas, los pagos por el derecho de utilizar la marca están relacionados con las mercancías objeto de valoración, y el importe de los pagos deberá añadirse al precio realmente pagado o por pagar. Es decir al Valor de Transacción de las mercancías importadas por, **3M Panamá S.A., Subsidiaria**, en el periodo comprendido entre el 1 de enero de 1997 y el 31 de diciembre de 1997, además al identificarse que la **3M Panamá S.A., Subsidiaria**, mantiene una relación comercial de conformidad a lo dispuesto en el Artículo 15 del Decreto de Gabinete 26 de 1 de agosto de 1996: "Para estos efectos, se considerará que dos personas se hallan asociadas mercantilmente cuando:



- Una de ellas tiene interés de cualquier clase en el comercio de la otra;
- Ambas tienen un interés común en un comercio cualquiera;
- Un tercero tiene interés en el comercio de cada uno de ellas, directa o indirectamente.

Todas las constancias procesales del expediente judicial, incluyendo las respuestas ofrecidas por los peritos de la parte actora, nos llevan a corroborar que la actuación de la Administración General de Aduanas se hizo conforme a Derecho; máxime que la mayoría de estas reclamaciones ya fueron aceptadas por la empresa 3M PANAMÁ, S.A. en el Recurso de Apelación que también consta en el expediente que contiene la demanda.

Por las consideraciones antes expuestas, solicitamos a los Honorables Magistrados de la Sala Tercera, Contencioso Administrativa, que al momento de emitir su decisión, confirmen la legalidad de los actos demandados, toda vez que no se ha demostrado que haya violado ninguna norma legal del ordenamiento jurídico patrio; al contrario, se expidieron conforme a derecho.

**Del Honorable Magistrado Presidente,**

**Lcda. Alma Montenegro de Fletcher  
Procuradora de la Administración**

AMdeF/5/bdec

Lcdo. Víctor L. Benavides P.  
Secretario General

Materia:

Defraudación Fiscal.  
Aduanas.

Indira  
Exp. N°465-02  
Entrada: 26-08-02  
Magistrado: Spadafora  
Proyecto: 07-10-03