

C-No.100

Panamá, 6 de mayo de 1999.

Su Excelencia
Raúl A. Hernández L.
Ministro de Comercio e Industrias
E. S. D.

Señor Ministro:

A través de Nota D.M. No. 284 - 99, fechada 26 de marzo de 1999, este Despacho recibió Consulta, por medio de la cual nos plantea la siguiente interrogante:

¿ Pueden los titulares de contratos de exploración y explotación de minerales no-metálicos, importar exentos del pago de Impuesto de Consumo, productos derivados de petróleo como el Diesel y Kerosene fundamentándose en la Ley 109 de 8 de octubre de 1973?

En primer lugar, debo señalar, que el artículo 217, numeral 5, de la Constitución Política, atribuye al Ministerio Público, la función de servir de Consejero(a) Jurídico(a) a los funcionarios administrativos, y el artículo 101 de la Ley 135 de 1943, en concordancia con el artículo 348, numeral 4 del Código Judicial, disponen que el (la) Procurador(a) de la Administración tiene la función de servir de Asesor (a) Legal a los Funcionarios Administrativos que consulten su parecer sobre determinada interpretación legal o el procedimiento a seguir.

En estricta técnica jurídica, el funcionario administrativo que consulte a la Procuraduría de la Administración debe hacerlo con respecto a la interpretación legal de la norma que va a aplicar o respecto al procedimiento que ha de seguir en determinado asunto de su competencia; no obstante, en aras de ofrecer una atinada orientación legal, procedemos a hacer algunas acotaciones legales en torno a la situación planteada en la Consulta.

Antecedentes

Mediante Ley 109 de 8 de octubre de 1973 “por la cual se reglamenta la exploración y explotación de minerales no metálicos utilizados como, materiales de construcción, cerámicos, refractarios y metalúrgicos”, se exceptúan del pago de Impuestos de Importación, todas las maquinarias, equipos, accesorios, repuestos y explosivos que vayan a ser utilizados directamente en el desarrollo de las operaciones de exploración y explotación, excluyendo específicamente de esta disposición, a la gasolina y aquellos artículos que se produzcan en nuestro país, siempre que sean de igual calidad y tengan precios competitivos con los extranjeros.

Durante la vigencia de la ley 109, con excepción de los años 96, 97 y 98, la Dirección General de Recursos Minerales ha respetado la disposición legal, y no ha otorgado aprobación previa para exonerar el Diesel. A partir de septiembre de 1998, se ha mantenido el criterio de no aprobar dichas exoneraciones, a lo cual hemos recibido varias quejas por parte de concesionarios, quienes se basan en los precedentes de exoneraciones otorgadas y en interpretaciones diferentes del artículo 21 de la mencionada Ley, al pensar que el Diesel no debe considerarse como un artículo o que no está tácitamente excluido de dicha exoneración.

Opinión de la Asesoría Legal del Ministerio de Comercio e Industrias

De acuerdo con el Artículo 21 de la Ley 109 de 8 de octubre de 1973 “que reglamenta la exploración y explotación de minerales no metálicos...”, las empresas como titulares de contratos de exploración y explotación, tendrán derecho a la exoneración del pago de impuestos de importación cuando importen maquinarias, equipos, accesorios, repuestos y explosivos que vayan a ser utilizados directamente en el desarrollo de las actividades mineras amparadas en la concesión de estos contratos.

El referido artículo es claro al excluir de la exoneración del pago de impuesto de importación a los materiales de construcción, vehículos, alcohol, gasolina, útiles de oficina y los artículos que se produzcan en nuestro país. Por lo tanto, siendo el diesel y el kerosene artículos producidos en nuestro país, los mismos no están exonerados del pago de impuesto referido. Consecuentemente, están sujetos al pago del impuesto al consumo (antes del impuesto de importación).

Criterio de la Procuraduría de la Administración

Para dar respuesta a su interrogante, también es necesario revisar algunos conceptos de Impuesto, su naturaleza y clasificación, para luego abocarnos al análisis normativo y brindar así, nuestro criterio legal en torno a las preguntas antes descritas.

CONCEPTOS

*1. **Impuesto:** Del latín *impositum*, sustantivo verbal de *imponere*, que significa cargar, imponer, hacer pesar. El impuesto puede definirse como una prestación en dinero o especie, exigida por el Estado en virtud del **imperium** de que está dotado, a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la Ley como hechos impositivos (**Giuliani Fonrouge**)*

En su aspecto jurídico, el impuesto ha sido definido por Giannini como una prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o delegada, en los casos, en la medida y en los modos establecidos en la Ley con el fin de lograr una entrada. Por su parte, Zanobini define el impuesto como una prestación obligatoria en dinero que tiene la única causa en la imposición hecha por el Estado u otro ente público conforme a la Ley y dentro de los límites por ésta consentidos. (Cfr. Fernández, Emilio, Diccionario de derecho público, p. 388)

De los conceptos vertidos, podemos inferir que el impuesto, es la máxima potestad tributaria que tiene el Estado, y con la que comúnmente, muestra su soberanía en el ámbito financiero. La característica del impuesto respecto de los otros se centra en el destino dado a las rentas para los gastos generales del Estado, o sea, los gastos necesarios para su organización y sus servicios, como la defensa externa y la seguridad interna; establecidos en el interés general del ordenamiento y de todos los componentes, sin ventaja particular para nadie.

*“El poder de crear impuestos y el deber de pagarlos se centra en el principio de solidaridad nacional, no sobre el servicio cumplido. El impuesto no procede de las ventajas obtenidas del funcionamiento de los servicios públicos. Tiene por base la actividad administrativa, persiguiendo fines de interés general, y los ciudadanos deben, en razón de los lazos de solidaridad, contribuir a la consecución de estos fines, bajo formas de prestaciones pecuniarias. De este principio del deber fiscal proviene la regla de la **universalidad del impuesto**: todos los ciudadanos, sin excepción deben participar del pago del impuesto; de aquí nace o se establece la medida para que dicho impuesto sea pagado por cada uno. El impuesto se mide no por las ventajas directas y personales que proporciona los servicios públicos sino bajo la base de la capacidad contributiva de cada ciudadano que debe pagarlo. (Cf. **FERNÁNDEZ VÁZQUEZ, Emilio** Diccionario de Derecho Público, Administrativo-Constitucional-Fiscal 1a. ed. Edit. Astrea, Argentina, 1981, págs.387-388)*

Se puede concluir de las definiciones expuestas en el ámbito doctrinario, que el Impuesto es una contribución, una prestación, una cuota parte cuya característica esencial es la obligatoriedad del mismo, toda vez que él, ayuda a las necesidades colectivas, que es necesario y permanente dentro de todo Estado.

Los impuestos según el criterio que predomine en su clasificación puede dividirse en varias clases. En atención a la calidad de la riqueza que constituye el impuesto, puede ser: en especie (cosas o mercaderías) y en dinero (moneda). Considerando las normas de distribución se divide en: Uniformes y Graduados (proporcional o progresivamente): Desde el punto de vista de su estabilidad, en ordinarios (los que forman parte integrante del sistema financiero, cuyo establecimiento es relativamente constante en todo

ejercicio) y en extraordinarios (los que son percibidos para necesidades excepcionales).

Atendiendo a la naturaleza del objeto, pueden ser impuestos directos e indirectos. El primero grava las manifestaciones inmediatas de la capacidad contributiva (persona, renta, patrimonio); indirecto, el que grava la riqueza en sus manifestaciones mediatas (transferencias, consumos). Los impuestos indirectos se subdividen en dos grandes ramas, los impuestos sobre los actos jurídicos y especialmente transmisiones de bienes inmuebles (derechos de registro, derechos sobre contratos, derechos de inscripción, etc.)

Teniendo en cuenta el lugar de origen de los artículos gravados, se distinguen: los impuestos al consumo propiamente dichos, que entre nosotros denominamos "impuestos internos", que recaen sobre productos nacionales; e impuestos aduaneros recaen sobre artículos de producción extranjera, que se introducen en el país para ser usados o consumidos, o que salen del país para que se consuman o usen en el extranjero. (Op cit. p. 416)

Examen Legal

La Ley 109 de 8 de octubre de 1973 "por la cual se reglamenta la exploración y explotación de minerales no metálicos utilizados como materiales de construcción, cerámicos, refractarios y metalúrgicos" en su artículo 21, preceptúa lo siguiente:

"Artículo 21. Los titulares de contratos de exploración y de explotación, podrán importar exentos del pago de Impuestos de Importación, todas las maquinarias, equipos, accesorios, repuestos y explosivos que vayan a ser utilizados directamente en el desarrollo de las operaciones de exploración y explotación amparadas por esta Ley.

Se excluye específicamente de esta disposición los materiales de construcción, vehículos, mobiliarios, útiles de oficina, alcohol, gasolina, y aquellos artículos que se produzcan en el país, siempre que sean de igual calidad y tengan

precios competitivos con los extranjeros y aquellos artículos que no fueren indispensables para las actividades de exploración y explotación.

Los artículos exentos no podrán arrendarse ni venderse ni ser destinados a usos distintos de aquellos para los cuales fueron adquiridos a no ser que se pague el monto de los impuestos exonerados y que se obtenga la autorización de que trata esta Ley.” (Cf. Gaceta Oficial N°17,460 de 26 de octubre de 1973)

*En iguales términos la Ley N°3 de 28 de enero de 1988, publicada en Gaceta Oficial N°20,985 de 8 de febrero de 1988, “**por la cual se reforma el Código de Recursos Minerales**”, en su artículo 18 señala:*

*“**Artículo 18.** Modificase el artículo 262 del Código de Recursos Minerales, el que queda así:*

***Artículo 262.** Todo equipo, repuestos y materiales necesarios utilizados en el desarrollo eficiente y económico de las operaciones mineras, con excepción de la gasolina, del alcohol y vehículos de carácter no productivos en la actividad minera, podrán importarse exentos del pago de impuestos de importación y derechos aduaneros, mientras se mantenga en vigencia la concesión.”*

Se desprende de los artículos pretranscritos, que la exoneración de impuestos de importación (hoy Impuesto al Consumo de Combustibles y derivados del petróleo) recae sobre todos los equipos, repuestos y materiales necesarios que se utilicen en las distintas operaciones mineras, ésta es la regla general, la excepción es que ni la gasolina, alcohol y vehículos de carácter productivo, están exentos del impuesto de importación; al igual que los artículos que se produzcan en nuestro país siempre que sean de igual calidad y tengan precios competitivos con los extranjeros. La norma bajo examen, no dispone que el Diesel esté exonerado del impuesto de importación.

En este orden de ideas, recientemente la Procuraduría de la Administración, absolvió Queja N°21 de 24 de febrero de 1999, al señor Samuel Terrero Botacio, en una situación similar a la analizada, y en la que el Director General de Recursos Minerales, Ing. Jaime Pashales mediante Nota DG RM-DG-033 de 4 de febrero de 1999, sostuvo “que los concesionarios de (minerales No Metálicos) no gozan de este privilegio fiscal por las razones anteriormente expuestas por la Asesoría Legal de dicho Ministerio.”

Por otro lado, la Ley N°23 de 15 de julio de 1977 “por la cual se aprueba el acuerdo de MARRAKECH, constitutivo de la Organización Mundial de Comercio...” sustituye el Impuesto de Importación por el Impuesto de Consumo de diferentes combustibles y derivados del petróleo tales como: Gasolina, Diesel, Kerosene, etc. No obstante, la Ley N°.6 de 20 de enero de 1998 “por la cual se adicionan productos derivados del petróleo en el texto del artículo 1057-g del Código Fiscal”, establece exenciones en los siguientes productos:

“Artículo 1057-g...

Se establece un impuesto al consumo de los siguientes combustibles y derivados del petróleo, cuando éstos sean introducidos al territorio aduanero de la República de Panamá, según se define en el artículo 2 de la Ley 30 de 1984 así:

Producto

Gasolina de 87 octanos

(sistema R.O.N.)

a temperatura ambiente.

...

...

Kerosene...

Diesel liviano...

...

Parágrafo: *Este impuesto, desde su entrada en vigencia como sustituto del impuesto de importación, queda comprendido dentro de las exoneraciones tributarias acordadas o*

establecidas por leyes especiales o contratos con la Nación para el impuesto de importación de los combustibles y derivados del petróleo.”

Del texto reproducido se extrae prístinamente, que a partir de la vigencia de la Ley N°6 de 1998, se introduce la exoneración tributaria de combustibles y derivados del petróleo, cuando estos ingresen al territorio aduanero de la República de Panamá, siempre y cuando estén acordadas o establecidas por leyes especiales o contratos con la Nación.

En otras palabras, si en el respectivo Contrato con la Nación o en una ley especial se contempla la exoneración del pago del impuesto de consumo para los productos derivados del petróleo, entonces éstos no tendrán que pagar dicho impuesto, pero no con fundamento en la Ley 109 de 1973, sino con fundamento en la Ley 6 de 1998 y el respectivo Contrato o Ley Especial.

Con base a lo antedicho, somos del criterio, que siendo la Ley N°6 de 1998, la llamada a reconocer las exoneraciones tributarias sobre combustibles y derivados del Petróleo que se introduzcan en nuestro país, no podría ser el fundamento legal el Artículo 21 de la Ley 109 de 1973, para solicitar dicho incentivo fiscal. No obstante, sin el ánimo de arrogarnos competencia en esa materia, le sugerimos al señor Ministro, que en virtud del artículo 78 de la Ley 56 de 1996, solicite la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, la interpretación de dichos Contratos celebrados con la Nación, dado que las controversias que se susciten en estos casos, es de su Competencia.

En estos términos, he respondido su interesante Consulta, me suscribo de Usted, con respeto, atentamente,

Original
Firmado

Licda. Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración

Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración

AMdeF/20/cch.