

27 de junio de 1994

Licenciada  
**LUCIA F. DE FERGUSON**  
Directora General de  
Industrias del Ministerio  
de Comercio e Industrias  
E. S. D.

Señora Directora:

Con agrado, le brindaremos nuestra opinión jurídica, en torno a la Consulta Administrativa que nos ha planteado, identificada DGI-148-91, fechada el 6 de junio de 1994.

Partiremos de dos premisas fácticas importantes, que son:

1) La Nación; por medio del contrato No. 4 de fecha 11 de enero de 1977, publicado en el boletín de propiedad No. 1, del 4 de mayo de 1977; se ha comprometido a exonerar el pago de impuestos de introducción de ciertos bienes a la empresa "CIA PANAMEÑA DE ALIMENTOS S.A."

2) La sociedad anónima "CIA PANAMEÑA DE ALIMENTOS S.A.", cambió su razón social a "NESTLE S.A. PANAMA S.A."; según consta en la escritura identificada 14.137, expedida por el Notario Primero del Circuito de Panamá, y de fecha 30 de noviembre de 1984.

Del planteamiento de la situación jurídica involucrada, nos percatamos, que la problemática está referida a saber si una norma, de rango legal, puede imponer tributos sobre una materia o sobre mercadería, que por virtud de otra ley, han sido exoneradas de esa misma causa impositiva.

A nuestro entender, la problemática legal, tiene un elemento vinculante, cual es, la causa impositiva o tributaria definida por un impuesto: el de importación.

No es raro ver que coexistan en el ordenamiento jurídico normas o formulaciones legales discrepantes; no obstante, cuando dichas normas tienen rangos jerárquicos distintos y además, son excluyentes entre sí, le corresponderá al intérprete hacer el respectivo ajuste; que para nuestro caso, deberá ser la inaplicación de la norma de menor jerarquía.

A primer golpe de vista, nos encontramos con dos formulaciones de rango "similar", que son antagónicas y excluyentes en sí mismas. Por un lado; la Ley 3 de 1986 que reconoce y asegura la vigencia de derechos preexistentes, a las personas que hubieren convenido con la Nación por virtud de un contrato-ley. Y por otro lado, nos encontramos con el Decreto de Gabinete No. 56 de 1993, que carga con el impuesto de importación a la entrada de ciertos bienes, cuando el importador sea cualquier persona.

Es el artículo 41 de la Ley 3 de 1981 el que específicamente le concede validez a los contratos-leyes exoneratorios de impuestos nacionales, veamos:

**"ARTICULO 41:** Los contratos existentes a la fecha de promulgación de esta Ley, basados en disposiciones legales anteriores, serán válidos hasta el vencimiento de sus respectivos términos. Vencidos dichos contratos, las empresas podrán acogerse a las disposiciones de esta ley, quedando entendido que los incentivos adicionales previstos en el artículo 13 de la misma, no serán aplicables a aquellas empresas que los hubieren disfrutados en base al contrato vencido."

Luego entonces, de la simple lectura de este artículo tendremos que remontarnos al estudio del contrato ley que firmara la Nación con la otrora "CIA PANAMEÑA DE ALIMENTOS S.A."

Es de notar que el legislador patrio ha respetado este tipo especial de exoneración, aún tratándose de leyes ordinarias. En este sentido es interesante destacar el artículo 535 numeral 5 del Código Fiscal el cual establece:

**"ARTICULO 535:** No estarán sujetas al impuesto de importación las mercancías que se hallen, en uno o más de los casos siguiente:

1 ...

2 ...

3 ...

4 ...

5 Las que sean importadas por personas naturales o jurídicas que estén exentas del impuesto, en virtud de contrato o de leyes especiales.

..."

Como bien señala usted: en la cláusula tercera, literal B, la Nación se compromete a exonerar a esta compañía de todo impuesto de introducción de materia prima, semi-elaborada o cualquier otro insumo, Veamos:

**TERCERA:** La Nación, conviene en otorgar a la Empresa, las siguientes franquicias y exenciones, con las limitaciones que en cada caso se expresa:

...

b Exoneración total (100%) durante el término de duración del contrato de los impuestos de introducción, contribuciones, gravámenes, tasas o derechos de cualquier clase o denominación sobre la importación de materia prima, producto semi-elaborados o cualquier otro insumo

así como envases o empaques, combustibles y lubricantes que entren en la composición y proceso de elaboración de los productos que se destinen al mercado doméstico, cuando tales materias primas, productos semi-elaborados o cualquier otro insumo, envases o empaques, combustibles y lubricantes que no se produzcan o no puedan producirse en el país en cantidad suficiente para las necesidades de la empresa y a precios que aseguran a ésta una ganancia equitativa sin imponer al consumidor un precio de venta demasiado oneroso a juicio de los organismos oficiales competentes".

En contraste con esas normas que posibilitan una forma de exoneración tributaria, nos encontramos con el Decreto de Gabinete 56 de 13 de octubre de 1993, el cual, en su artículo 4o. grava con impuestos, la introducción al país de frijoles.

Nótese que no existe partida específica para los frijoles blancos, en consecuencia es de pensar que el aforador habrá de imponer el tributo en base a la partida 07.05.02.01. los otros.

En el artículo 4 se dice:

"ARTICULO 4: Créase la Nota Complementaria No. 4 del Capítulo 7 sección II del Arancel Nacional de Importación, la cual es del tenor siguiente:

4. Los derechos aduaneros de las partidas arancelarias que se detallan en el siguiente cuadro, se aplicarán sin excepción en todos los casos de importación de los productos descritos en dichas partidas arancelarias, con prelación a lo dispuesto en cualquier otra disposición, de acuerdo a la fecha de entrada en vigencia que se estipula.

Partida	Descripción
07.01.02.00	Papas para consumo
07.01.04.00	Cebollas
07.02.03.00	Cebollas
07.05.02.01	Frijoles rosados y pintos
07.05.02.02	Porotos (Phaseolus)
07.05.02.99	Los demás
07.05.80.01	Lentejas
07.05.80.02	Arvejas
07.05.80.03	Guisantes
07.05.80.04	Habas chicas
07.05.80.05	Garbanzos
07.05.80.99	Los demás

Como vemos, la Ley 3 de 1986 ha fijado la circunstancias, las condiciones y pautas para la actuación administrativa; en el sentido de imponerle al Ejecutivo el respeto de los contratos-leyes celebrados en amparo de la ley anterior.

Asoma aquí, casi subyacentemente, una cuestión harto interesante, cual es, si la norma nueva debe respetar la disposición vieja.

Nuestra respuesta es afirmativa. Sí debe respetarla por cuanto que la Ley 3 de 1986 no es una Ley ordinaria, es una Ley "cuadro"; y el Decreto de Gabinete es una especie de formación jurídica de menor jerarquía.

En relación a la idea de leyes cuadros, nos dice el doctor Luis Carlos Sáchica, lo siguiente:

Resumiendo, las leyes-cuadros: son las que expresamente autoriza y califica de tales la Constitución: condicionan el ejercicio de las competencias legislativas y ejecutivas en las materias de que tratan; se caracterizan por su contenido específico y la manera esquemática de su regulación; la iniciativa de su elaboración y modificación es gubernamental, pero el congreso decide autónomamente sobre su contenido; equilibran el ejercicio de ciertas potestades estatales, dejando al congreso el señalamiento de la política general

y al ejecutivo su regulación particular y su aplicación concreta.".

Este mismo autor enfatiza que una distinción clara entre la Ley ordinaria y la Ley cuadro está dada en que éstas establecen los marcos o pautas generales, la dirección, sentido y fines que deben tener la medida en que las desarrolle o complemente el gobierno.

En otro orden de ideas, y ya se desprende de la transcrita enunciación del doctor Sáchica, el constituyente en el artículo 195 numeral 7 estableció que los Decretos de Gabinete (los emitidos por el Pleno del Ejecutivo) en materia arancelaria quedarán supeditados a la ley; que entre nosotros es la propia Ley 3 de 1986; luego entonces, aquí la Constitución matiza, con claridad, una jerarquización de las normas, en esta materia arancelaria.

En el caso que nos ocupa, la última reglamentación por Decreto de Gabinete no ha de prevalecer, en la medida de que no detenta el rango jurídico suficiente para derogar la Ley 3 de 1986.

Concluyendo, hay que destacar, que, la Ley marco tiene fundamentación directa en la propia Constitución, luego entonces, el Decreto de Gabinete 56 de 1993 no sólo violaría la Ley marco, sino además la infringiría la Constitución Nacional.

Es decir, si la propia ley fundamental conceptúa que la Ley Marco es la fórmula primaria de aplicación en materia arancelaria, el Ejecutivo no tiene facultad suficiente para dejar sin efecto una formulación legal pre-existente.

En la pretensión de haber dado luces aclaratorias del aspecto jurídico involucrado en su interesante consulta, queda de usted,

Atentamente,

**LIC. DONATILO BALLESTEROS S.**  
**Procurador de la Administración**