



República de Panamá
Procuraduría de la Administración

Panamá, 4 de mayo de 2023
C-064-23

Licenciada
Tayra I. Barsallo
Directora General de la
Autoridad Nacional de Aduanas
Ciudad.

Ref.: Interpretación y alcance de las normas que regulan el pago del impuesto selectivo al consumo aplicable a la importación de vehículos automotores terrestres eléctricos.

Señora Directora General:

Por este medio damos respuesta a su Nota No.121-2023-ANA-OAL-DG, por medio de la cual consulta a esta Procuraduría sobre la interpretación y alcance de la norma que regula el pago del impuesto selectivo al consumo aplicable a la importación de vehículos automotores terrestres eléctricos.

Concretamente, consulta lo siguiente:

“¿Es procedente el cobro de la tarifa del impuesto selectivo al consumo que señala el párrafo del artículo 143 aún (sic) cuando el artículo 21 de la Ley 295 de 2022 señale que dichos vehículos se gravarán al 0% hasta el 31 de diciembre de 2030.”
(SIC)

En cuanto a lo consultado, este Despacho considera que corresponde a la Autoridad Nacional de Aduanas, de acuerdo con sus competencias, funciones y atribuciones especiales, analizar y determinar si es procedente o no el cobro del monto al que se refiere el Parágrafo del artículo 28-A de la Ley N° 45 de 14 de noviembre de 1995¹ “*Por la cual se derogan los Títulos VI y XXI del Libro Cuarto del Código Fiscal, los Decretos de Gabinete 35 de 1970 y 22 de 1972, se modifican y derogan otras disposiciones, y se crea el Impuesto Selectivo al Consumo de Bebidas Gaseosas, Alcohólicas y Cigarrillos*”.

Cabe señalar igualmente que, de acuerdo con lo que dispone el artículo 5 del Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970², en materia tributaria, corresponde de manera especial al Director General de Ingresos absolver las consultas que se le presenten.

¹Como quedó luego de la modificación introducida mediante el artículo 143 de la Ley N° 8 de 2010. Ver Gaceta Oficial N° 26489-A.

²Modificado por la Ley N° 33 de 30 de junio de 2010. Ver Gaceta Oficial N° 26566-A.

No obstante lo indicado, esta Procuraduría es del criterio que el Parágrafo del artículo 28-A de la Ley N° 45 de 1995, como quedó modificado por la Ley 8 de 2010, se mantiene vigente a la fecha, por lo que debe ser aplicado.

Nuestra opinión se fundamenta en las siguientes consideraciones:

I. Competencia y Atribuciones de la Autoridad Nacional de Aduanas

La competencia de la Autoridad Nacional de Aduanas, se encuentra establecida en el artículo 20 del Decreto Ley N° 1 de 2008, así:

“Artículo 20. Marco de la competencia. Se atribuye a La Autoridad, en virtud de la potestad aduanera, la siguiente competencia:

1. Normativa, estableciendo, aclarando o determinando procedimientos y formalidades aduaneras cumpliendo con el principio de legalidad.
2. Técnica operativa, para el control, fiscalización, seguridad y facilitación de las operaciones aduaneras, en armonización con las prácticas existentes en materia de comercio exterior.
3. Jurisdiccional, en todas las materias relacionadas con el aforo, contravenciones e infracciones aduaneras y cobro coactivo. En el marco de competencia señalado en el presente artículo se desarrollará la estructura administrativa de La Autoridad.”

Adicionalmente, el artículo 23 del referido cuerpo legal establece las atribuciones de la Autoridad. Específicamente, los numerales 1, 2 y 23 de dicho artículo disponen lo siguiente:

“Artículo 23. Atribuciones. La Autoridad tendrá las siguientes atribuciones:

1. Exigir y comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación aduanera, tales como naturaleza, características, clasificación, cantidad, código arancelario, origen, valor aduanero de las mercancías y los demás deberes, requisitos y obligaciones derivados de la entrada, permanencia y salida de las mercancías, personas y medios de transporte del territorio aduanero.
2. Requerir y comprobar el pago de los tributos que se generen en toda destinación aduanera.
- ...
23. Emitir los criterios necesarios para la correcta aplicación e interpretación de las disposiciones del presente Decreto Ley y sus reglamentos.”

Además, los artículos 24 y 25 desarrollan las facultades de la Autoridad para ordenar la suspensión de despacho de mercancía y ejercer el cobro coactivo de obligaciones, recargos y multas, así:

“Artículo 24. Suspensión de despacho aduanero. La Autoridad podrá, en ejercicio de sus funciones y atribuciones, disponer la suspensión de los despachos de mercancías de los consignatarios o consignantes que no hayan cumplido o se encuentren morosos en sus obligaciones con La Autoridad, en tanto no cancelen el monto de los derechos e impuestos que correspondan y las multas aplicables, salvo que dicha situación sea consecuencia de una controversia y se encuentre pendiente de resolución ejecutoriada.”

“Artículo 25. Cobro coactivo. La Autoridad está investida de jurisdicción coactiva para el cobro de las obligaciones, recargos y multas exigibles, que no hayan sido satisfechas oportunamente.

El procedimiento para el cobro coactivo de las obligaciones se realizará conforme con lo dispuesto en el Código Judicial.”

De acuerdo con las disposiciones citadas, corresponde a la Autoridad Nacional de Aduanas comprobar el cumplimiento de los elementos que determinan la obligación aduanera; y, requerir y comprobar el pago de tributos que se generen por destinaciones aduaneras, encontrándose facultada para emitir los criterios necesarios para la correcta aplicación e interpretación de las normas del Decreto Ley N° 1 de 2008 y sus reglamentos, pudiendo además ordenar la suspensión del despacho de mercancías que no hayan cancelado los derechos e impuestos correspondientes, así como ejercer el cobro coactivo de estas obligaciones, los recargos y las multas aplicables.

De manera tal que corresponde a dicha autoridad, como parte de sus atribuciones y competencias especiales en la materia, determinar si es procedente o no el cobro del monto al que se refiere el Parágrafo del artículo 28-A de la Ley N° 45 de 1995.

Por lo indicado, no podría este Despacho emitir un criterio al respecto, puesto que tal ejercicio implicaría realizar un análisis sobre la legalidad de actos administrativos materializados, como es el cobro de la tarifa del impuesto selectivo al consumo efectuado por la Autoridad a empresas distribuidoras, por tratarse de una actuación que compete privativamente a la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, de conformidad con el numeral 2 del artículo 206 de la Constitución Política y el artículo 97 del Código Judicial.

Ello, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley N° 38 de 2000, el cual establece que las actuaciones de la Procuraduría de la Administración se extienden al ámbito jurídico administrativo del Estado, **excluyendo las funciones jurisdiccionales, legislativas y, en general, las competencias especiales que tengan otros organismos oficiales.**

II. Numeral 5 y Parágrafo del artículo 28-A de la Ley N° 45 de 1995

La Ley N° 6 de 2 de febrero de 2005 “*Que implementa un programa de equidad fiscal*” modificó la Ley N° 45 de 1995 y adicionó el artículo 28-A a la misma.³

Posteriormente, mediante el artículo 143 de la Ley N° 8 de 15 de marzo de 2010 “*Que reforma el Código Fiscal, adopta medidas fiscales y crea el Tribunal Administrativo Tributario*”, se modificó el artículo 28-A de la Ley N° 45 de 1995. Dicha reforma, entre otros aspectos, estableció lo siguiente:

“**Artículo 143.** El artículo 28-A de la Ley 45 de 1995 queda así:

Artículo 28-A. La tarifa del Impuesto Selectivo al Consumo para los otros bienes gravados será:

...

5. Vehículos automotores terrestres para el transporte de personas eléctricos y/o híbridos especificados en la partida arancelaria 87.03, independientemente de su valor CIF: 0% hasta el 31 de diciembre de 2012 y de 5% a partir del 1 de enero de 2013.

...

³ Ver Artículo 62 de la Ley N° 6 de 2005. Gaceta Oficial N° 25232.

Parágrafo. El Impuesto Selectivo al Consumo de que tratan los numerales 1 al 10 del presente artículo se causará con un importe mínimo de quinientos balboas (B/.500.00) para todos los vehículos importados, con excepción de aquellos autos importados que tengan más de doce (12) meses de fabricación, en cuyo caso el importe mínimo en concepto de este impuesto se liquidará de la siguiente forma:

MESES DE FABRICACIÓN	IMPUESTO MÍNIMO
Más de doce (12) meses	B/.750.00
Más de veinticuatro (24) meses	B/.1,000.00
Más de treinta y seis (36) meses	B/.1,500.00

...”

En este sentido, se observa que los numerales 1 al 10 a los que se refiere el Parágrafo del artículo 28-A, describen diferentes tipos de vehículos y los parámetros para el pago del Impuesto Selectivo al Consumo en cuanto a los mismos, pero únicamente el numeral 5 establece un periodo (desde la entrada en vigencia de la Ley N° 8 de 2010 ⁴ hasta el 31 de diciembre de 2012) en el que la tarifa del impuesto respecto a los vehículos automotores terrestres para el transporte de personas **eléctricos y/o híbridos**, especificados en la partida arancelaria 87.03, es de 0%. El mismo numeral 5 señala que finalizado el periodo de exoneración total, el cálculo debe hacerse por el 5% del valor CIF⁵.

El Parágrafo en cuestión señala los montos mínimos a pagar en concepto de Impuesto Selectivo al Consumo según el tiempo de fabricación de los vehículos descritos en los numerales del 1 al 10, siendo aplicable a los vehículos descritos en el numeral 5, **una vez vencido el periodo de exoneración total descrito previamente**, puesto que carecería de lógica que fuera de otra forma.

Es decir que, en el periodo de exoneración total, sería un contrasentido aplicar un monto mínimo en concepto de Impuesto Selectivo al Consumo cuando expresamente la norma está señalando que no debe pagarse nada en relación con ese impuesto durante un lapso de tiempo determinado.

Cabe señalar que, antes de que venciera el periodo establecido en el numeral 5 referido, mediante Ley N° 69 de 12 de octubre de 2012⁶ “*Que establece los lineamientos generales de la política nacional para el uso racional y eficiente de la energía en el territorio nacional*”, se modificó el plazo para la exoneración total, extendiéndolo hasta el 31 de diciembre de 2017, manteniéndose el importe del 5% del valor CIF, pero a partir del 1 de enero de 2018. Dicha modificación es del tenor siguiente:

⁴Ver artículo 173 de la Ley N° 8 de 2010.

⁵De acuerdo con el portal de internet del Instituto Nacional de Estadística y Censo de la Contraloría General de la República, C.I.F. es la abreviatura de Cost, Insurance and Freight, es decir, el valor F.O.B. (Cost en el idioma inglés), más los gastos de seguro (Insurance en el idioma inglés), más los gastos de flete (Freight en el idioma inglés). [https://www.inec.gob.pa/redpan/sid/meta/META/Importaciones_C_I_F_\(en_balboas\).htm#:~:text=Descripci%C3%B3n%3A%20C.I.F.,Freight%20en%20el%20idioma%20ingl%C3%A9s\).](https://www.inec.gob.pa/redpan/sid/meta/META/Importaciones_C_I_F_(en_balboas).htm#:~:text=Descripci%C3%B3n%3A%20C.I.F.,Freight%20en%20el%20idioma%20ingl%C3%A9s).)

⁶ El artículo 38 de esta Ley, establece que la misma entró en vigencia el día siguiente de su promulgación, es decir el 19 de octubre de 2012. Ver Gaceta Oficial 27145-A.

“**Artículo 35.** El numeral 5 del artículo 28-A de la Ley 45 de 1995 queda así:

Artículo 28-A. La tarifa del impuesto selectivo al consumo para los otros bienes gravados será:

...

5. Vehículos automotores terrestres para el transporte de personas eléctricos o híbridos especificados en la partida arancelaria 87.03, independientemente de su valor CIF; 0% hasta el 31 de diciembre de 2017, y de 5% a partir del 1 de enero de 2018.

...”

Por último, mediante el Artículo 21 de la Ley N° 295 de 25 de abril de 2022⁷ “*Que incentiva la movilidad eléctrica en el transporte terrestre*”, se modificó nuevamente el periodo de exoneración total **para los vehículos automotores terrestres eléctricos** en la partida arancelaria 87.03, hasta el 31 de diciembre de 2030, debiendo aplicarse el 5% a partir del 1 de enero de 2031; y para los vehículos automotores terrestres híbridos en la partida arancelaria 87.03, de 10%, sin especificarse si el porcentaje descrito, para ambos tipos de vehículo, tiene como base el valor CIF de los mismos. Veamos:

“**Artículo 21.** El numeral 5 del artículo 28-A de la Ley 45 de 1995 queda así:

Artículo 28-A. La tarifa del impuesto selectivo al consumo para los otros bienes gravados será:

...

5. Vehículos automotores terrestres eléctricos en la partida arancelaria 87.03: 0% hasta el 31 de diciembre de 2030 y 5 % a partir del 1 de enero del 2031, y para los vehículos automotores terrestres híbridos en la partida arancelaria 87.03: 10%.

...”

De la simple lectura de la norma⁸ se colige que la exoneración total únicamente sería aplicable a los **vehículos eléctricos**, no así a los vehículos híbridos, que deberán pagar un monto de 10%, sin que quede claro si dicho porcentaje sería del valor CIF, como se había establecido previamente.

Cabe recordar que el artículo 52 de la Constitución Política señala que “*Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las leyes*”, por lo que los parámetros para el cobro de impuestos debe ser claros, sin dejar lugar a dudas.

En este orden de ideas, debemos observar que ninguna de las modificaciones al Artículo 28-A de la Ley N° 45 de 1995, salvo la exoneración referida, modifica o condiciona de forma alguna la ejecución del contenido del Parágrafo que establece el monto mínimo a pagar en concepto de Impuesto Selectivo al Consumo, por lo que el mismo debe ser aplicado en relación con los vehículos que no cuentan con exoneración alguna.

⁷ Ver Gaceta Oficial 29523-A.

⁸ De acuerdo con el artículo 9 del Código Civil, la primera regla de interpretación y aplicación de la Ley es que “*Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.*”

Finalmente, debemos manifestar que, de acuerdo con lo que dispone el artículo 5 del Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970, en materia tributaria, corresponde de manera especial al Director General de Ingresos absolver las consultas que se le presenten.

Es importante recordar que mediante Fallo de 11 de agosto de 2014, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia Declaró Inconstitucional la Ley N° 24 de 8 de abril de 2013 que creó la Autoridad Nacional de Ingresos Públicos, reestableciendo la vigencia del Decreto de Gabinete N° 109 de 7 de mayo de 1970 y sus modificaciones, lo que incluye la modificación introducida al artículo 5 por la Ley N° 33 de 30 de junio de 2010, la cual, entre otros temas, establece que el Director General de Ingresos es responsable de la permanente adecuación y perfeccionamiento de las estructuras y procedimientos administrativos, inherentes a la función de administrar las leyes tributarias bajo su competencia, lo que incluye la absolución de consultas, de conformidad con lo dispuesto en las leyes y normas reglamentarias vigentes en materia tributaria.

Esperamos de esta manera haberle orientado objetivamente, con base en lo que señala el ordenamiento positivo respecto al tema consultado; no obstante, debemos manifestar que nuestra opinión no constituye un pronunciamiento de fondo, o un dictamen jurídico concluyente, que determine una posición vinculante en cuanto al tema objeto de consulta.

Atentamente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración



RGM/jfm

C-050-23