Panamá, 22 de noviembre de 2012
Nota No. 201-01-8018

Licenciada
[redacted]
Abogada
E.S.D.

Ref.: Impuesto e Incentivos
Ley 42 de 2011

Licenciada [redacted]

Referente a su memorial recibido el día 15 de noviembre de 2012, mediante el cual nos expone los hechos que motivan su consulta, procedemos a responder como se detalla a continuación:

PRIMERA CONSULTA:

En relación con el Artículo 29 antes citado de la Ley 42 de 2011 preguntamos: ¿Aplica el impuesto allí mencionado solamente AL BIOETANOL ANHIDRO O AL BIODIESEL IMPORTADO QUE NO ES PRODUCIDO CON MATERIA PRIMA NACIONAL?

OPINIÓN DEL CONSULTANTE:

"En nuestra opinión la respuesta es SÍ, según el artículo 29 de la Ley 42 de 2011, el Impuesto al Consumo de Bioetanol Anhidro utilizado en mezcla con gasolina y al Consumo de Biodiesel utilizado en mezcla con Diesel, **solamente aplica cuando el Bioetanol Anhidro y/o el Biodiesel son PRODUCTOS IMPORTADOS, ES DECIR, QUE NO SON PRODUCIDOS CON MATERIA PRIMA NACIONAL**.

Es un hecho que los impuestos arriba mencionados, NO TIENEN APLICACIÓN sobre el Bioetanol Anhidro y/o el Biodiesel PRODUCIDO EN TERRITORIO DE PANAMÁ.

En nuestra opinión la anterior interpretación se deduce claramente del texto directo del PARÁGRAFO 1 del artículo 1057-G del Código Fiscal, introducido por el artículo 29 de la Ley 42 de 2011, norma que se transcribió arriba. En esa disposición el hecho gravado expresamente está relacionado con un momento en particular. En efecto, una

[redacted]

lectura atenta de la norma revela que el impuesto se aplica ***SOLAMENTE***: **"...CUANDO [el Bioetanol Anhidro o el Biodiesel] SEAN INTRODUCIDOS AL TERRITORIO ADUANERO DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ".** De esta frase se entiende sin lugar a dudas que solamente el Bioetanol Anhidro o el Biodiesel que PROVIENE DEL EXTRANJERO, es decir, que NO SE PRODUCE EN PANAMÁ, está sujeto el tributo. Ello es así, por cuanto el producto tuvo su origen precisamente dentro del territorio fiscal panameño.

En adición a los artículos citados dentro de los hechos narrativos de la petición, resaltamos por considerarlo indispensable que el espíritu de la Ley no es otro que incentivar la producción nacional, promoviéndola y creando incentivos fiscales, lo que queda claro en la exposición de motivos del Proyecto de Ley No. 317, al ser presentado como justificación de la necesidad de la misma ante la Asamblea Nacional.
El proyecto de Ley No. 317 del 15 de marzo del 2011, aprobado como la Ley 42 del 20 de abril del 2011 tiene como propósito fundamental el de implementar políticas orientadas a promover la producción sostenible de biocombustibles en Panamá, inclusive en más detalle, autorizándose el uso del bioetanol anhidro de forma obligatoria a partir del 2013.

Dentro de los muchos objetivos de la Ley se incluye y resalta la necesidad de crear "incentivos y beneficios fiscales".

Por otro lado, se exponen las afectaciones anteriores del sector agrícola, resaltando las medidas que otros países han tomado para promover la industria nacional, como ejemplo y sustento de la necesidad del proyecto.

Según la exposición de motivos la Ley "responde a los preceptos constitucionales que facultan al Estado por mandato constitucional, a proponer leyes que promuevan la estabilidad de la economía nacional, contribuyendo a la generación de empleo, al desarrollo rural y al bienestar de la población."

Finaliza la exposición con que la misma "crea un marco regulatorio especial, que propiciara la producción, desarrollo y comercialización de biocombustibles en la República de Panamá". Finalmente y a manera de contraste, es interesante verificar la forma diferente en que el Legislador regula los hechos gravados de otros

tributos. El ejercicio es ilustrativo para confirmar lo que venimos exponiendo. Veamos.

Tomemos el caso del Impuesto Selectivo al Consumo de Bebidas Gaseosas, Alcohólicas y Cigarrillos regulado por la Ley 45 de 1995 (ISC), debidamente reformada. En el artículo 4 de dicha Ley, se regula el momento en que ocurre el hecho generador de aquel tributo. Así tenemos que en cuanto a los bienes, el numeral 1 expone que el impuesto se causa: *"En los casos de venta o traspaso de bienes gravados de producción nacional..."*. Por su parte, el numeral 2 se ocupa de otro escenario, es decir: cuando ese mismo tipo de productos son importados, expresamente la norma dice: *"en el momento en que el importador presenta la declaración-liquidación de aduanas para su tramitación y esta es debidamente aceptada..."*

De forma similar, en el Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), regulado en al artículo 1057-V del Código Fiscal, observamos que en el PARÁGRAFO 2, se establecen las reglas en base a las cuales nace la obligación de pagar el impuesto. Dentro de ellas tenemos en el literal "a" las simples transferencias de bienes, evidentemente referidas a aquellas que ocurren dentro del territorio de Panamá. Por su parte, en el literal "b" la norma nos dice que también nace *"en la importación, en el momento de la declaración-liquidación de aduanas"*.

En resumen tenemos un contraste sumamente valioso. Mientras que en el Impuesto Selectivo al Consumo y en el ITBMS, la Ley Fiscal estableció que el tributo se causa tanto DENTRO DEL TERRITORIO DE PANAMÁ como también EN LA IMPORTACIÓN; por otro lado, en el Impuesto al Consumo de Bioetanol y de Biodiesel, el Legislador SOLAMENTE estableció que el tributo se causa **CUANDO [el Bioetanol Anhidro o el Biodiesel] SEAN INTRODUCIDOS AL TERRITORIO ADUANERO DE LA REPÚBLICA DE PANAMÁ", es decir: CUANDO NO SEA PRODUCTO DE MATERIA PRIMA NACIONAL NI PRODUCIDO EN PANAMÁ**.

Si el Legislador hubiese querido gravar la producción nacional o el traspaso dentro de Panamá del Bioetanol Anhidro o el Biodiesel, lo hubiese dicho expresamente, tal cual lo hizo en el caso del ISC y el ITBMS. Como no lo hizo, entonces la producción nacional y el traspase dentro del territorio de la República de estos productos, no

está gravada con el impuesto establecido por el artículo 29 de la Ley 42 de 2011.

Recordemos que aquí tiene plena aplicación el principio Legalidad Tributaria recogido en al artículo 52 de la Constitución Política, según el cual no se puede gravar con un impuesto, un hecho gravado que no está previsto expresamente en la Ley. En nuestro caso, la Ley no grava la producción ni el traspaso de Bioetanol Anhidro o de Biodiesel elaborado en TERRITORIO DE PANAMÁ con MATERIA PRIMA NACIONAL, con el Impuesto al Consumo de dichos productos, por tanto, no se puede cobrar tal impuesto.

Esta forma de regular el tributo tiene perfecta coherencia con la filosofía de fondo de la Ley 42 de 2011, a la cual ya hicimos referencia, esto es: incentivar la producción nacional de Bioetanol Anhidro o el Biodiesel. Es por ello que el producto importado elaborado fuera de Panamá con materia prima extranjera sí está gravado y el producto nacional no le aplica el Impuesto al Consumo del Bioetanol Anhidro o del Biodiesel regulado en el artículo 29 de la Ley 42 de 2011."

RESPUESTA:

Esta Dirección comparte el criterio esbozado por la consultante, en el sentido que el impuesto al consumo contemplado en el Artículo 29 de la Ley 42 de 20 de abril de 2011, aplica únicamente al Bioetanol Anhidro y el Biodiesel importados, para su utilización como mezcla en gasolina y diesel para uso automotor, respectivamente, produciéndose el hecho generador al momento de ser introducidos al territorio aduanero de la República de Panamá, por ende, no podemos extender dicho impuesto al Bioetanol Anhidro y el Biodiesel producidos con materia prima nacional, tal cual lo señala diáfanamente la norma *en comento*:

> "Artículo 29. Se adiciona el Parágrafo 1 al artículo 1057-G del Código Fiscal, así:
>
> Artículo 1057-G ...
>
> PARÁGRAFO 1. El impuesto al consumo de bioetanol anhidro utilizado en mezcla con gasolina para uso automotor y de biodiesel utilizado en mezcla con diesel para uso automotor será de sesenta centésimos de balboa (B/0.60) y veinticinco

centésimos de balboa (B/.0.25) por galón, respectivamente, **cuando sean introducidos al territorio aduanero de la República de Panamá**. Este impuesto aplicará a partir del 1 de abril de 2013." (El subrayado es nuestro)

SEGUNDA CONSULTA:

En relación con el Artículo 31 antes citado de la Ley 42 de 2011 preguntamos: ¿Cuál es el sentido y forma de entenderse correctamente el sistema de crédito fiscal mencionado en dicha norma?

OPINIÓN DEL CONSULTANTE:

"Desde nuestro punto de vista, el artículo 31 de la Ley 42 de 2011 que arriba se ha transcrito, contiene un incentivo para **la compra** del bietanol anhidro y el biodiesel producido en Panamá con materia prima panameña. Los beneficiarios directos de este incentivo son las empresas petroleras que compran el producto para mezclarlo con gasolina o con diesel, respectivamente. Ese beneficio consiste en que la compra del producto fabricado con materia prima nacional en Panamá, le concede un crédito fiscal a favor de dichas empresas petroleras, equivalente a B/.0.60 por cada galón de dicho producto adquirido en Panamá. Ese crédito solamente puede ser usado por tales empresas para pagar el Impuesto al Consumo de Combustibles y otros derivados del Petróleo. Es decir, que cuando dichas empresas petroleras están obligadas a pagar dicho impuesto, por ejemplo, al momento en que importan gasolina, pueden utilizar para pagar dicho tributo, el crédito obtenido en la adquisición de bioteanol anhidro de materia prima nacional.

Aunque el crédito fiscal se le otorga directamente a las empresas petroleras que **compran**, este sistema de crédito está diseñado para incentivar el mercado y la producción de bioetanol anhidro y biodiesel, por cuando estos productos producidos en Panamá de materia prima nacional, no solo no pagan el IMPUESTO AL CONSUMO DEL BIOETANOL ANHIDRO Y BIODIESEL al momento en que se produce o traspasa el producto en Panamá, sino que además de ello los adquirentes de tales bienes producidos en Panamá, se benefician del crédito fiscal ya explicado, que se origina al comprar dicho producto. Se busca, en consecuencia, promover la compra del producto nacional, haciendo más accesible el producto al consumidor final."

RESPUESTA:

El Artículo 31 de la Ley 42 de 20 de abril de 2011, señala:

> "Artículo 31. Crédito fiscal. La compra de bioetanol y biodiesel de materia prima nacional utilizados en la mezcla con gasolinas como biocombustibles generará un crédito fiscal de sesenta centésimos de balboa (B/.0.60) por galón. Este crédito solo podrá ser utilizado para compensar el pago del impuesto al consumo de combustibles y otros derivados del petróleo y será intransferible.
>
> El Ministerio de Economía y Finanzas confeccionará y emitirá estos créditos mensualmente, con coordinación con la Secretaría Nacional de Energía, dentro de un periodo máximo de treinta días calendario, del mes en que se generó el crédito.
>
> El Ministerio de Economía y Finanzas, junto con la Secretaría Nacional de Energía, establecerán los mecanismos necesarios para fiscalizar la debida generación y aplicación del crédito correspondiente."

Consideramos que el fin y alcance del Artículo 31 antes citados son claros, y es otorgar un incentivo, **a las empresas que compren bioetanol y biodiesel de materia prima nacional**, siempre que sean utilizados en la mezcla con gasolinas como biocombustibles, en los lugares que establece el Artículo 21 de la misma Ley, consistiendo este incentivo en otorgar un crédito de sesenta centésimos de balboa (B/.0.60) por cada galón elaborado en los términos señalados, el cual **podrá ser utilizado única y exclusivamente para el pago del Impuesto al Consumo de Combustibles y otros derivados del petróleo, sin que este pueda ser transferido a terceros**.
(El resaltado y subrayado es nuestro)

Esperamos haber aclarado sus dudas.

Atentamente,

LUIS E. CUCALÓN
Director General de Ingresos

LEC/FMB