# ACCIÓN DE AMPARO DE GARANTНAS CONSTITUCIONALES CONTRA LA ORDEN DE HACER CONTENIDA EN LA NOTA NO. 201-293 DE FECHA 31 DE MAYO DE 1999, EMITIDA POR EL DIRECTOR GENERAL DE INGRESOS DEL MINISTERIO DE ECONOMНA Y FINANZAS. MAGISTRADA PONENTE: MARIBLANCA STAFF WILSON. PANAMБ, TRECE (13) DE AGOSTO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE (1999).

# CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA QUINTA DE INSTITUCIONES DE GARANTÍA.

VISTOS:

La firma forense GOZAINE & ASOCIADOS, en nombre y representaciуn de la sociedad anуnima CENTRAL INDUSTRIAL CHIRICANA (CICHISA), ha interpuesto Acciуn de Amparo de Garantнas Constitucionales contra la orden de hacer contenida en la Nota No. 201-293 de fecha 31 de mayo de 1999, emitida por el Director General de Ingresos del Ministerio de Economнa y Finanzas.

Admitida la demanda de amparo por cumplir los requisitos de forma que exige la ley, la Corte procede a examinar el fondo de la misma, conforme lo dispone el artнculo 2610 del Cуdigo Judicial, conforme fue reformado por el artнculo 19 de la Ley 32 de 23 de julio de 1999 que crea la Sala Quinta de Instituciones de Garantнa.

Se expresa que la orden de hacer impugnada estб contenida en la parte final de la Nota No. 201-293 de fecha 31 de mayo de 1999, dictada por el Director General de Ingresos del Ministerio de Economнa y Finanzas, cuyo texto es el siguiente:

"...

"Seсores

CENTRAL INDUSTRIAL CHIRICANA, S. A.

E. S. D.

Estimado Seсores:

Mediante la presente, les comunico que hemos recibido su notificaciуn referente a la importaciуn de 16,200 litros de alcohol envejecido a 77oG. I. de 4 aсos, de la Repъblica de Nicaragua. Al respecto, les recuerdo que el producto antes descrito ha sido clasificado por el Departamento de Operaciones de la Direcciуn General de Aduanas bajo la fracciуn arancelaria 2208.40.00 con tarifa vigente de 15% sobre el valor C. L. F., sujeta al pago del Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles, y al pago del impuesto Selectivo al Consumo correspondiente a B/.0.035 por cada grado alcohуlico por cada litro.

Por otro lado, queremos aclarar que en la Nota No. 201-066 de 8 de febrero de 1999, emitida por este despacho, nos referimos a que la Direcciуn General de Ingresos le corresponde fiscalizar el Impuesto Selectivo al Consumo de todo producto alcohуlico que se expenda en el mercado nacional y a la Direcciуn General de Aduanas la fiscalizaciуn de dichos productos en la importaciуn.

Como consecuencia, tomando en cuenta la clasificaciуn que la Direcciуn General de Aduanas ha dado al producto por ustedes importado, el mismo debe pagar el Impuesto Selectivo al Consumo al entrar al territorio nacional, y a al ser vendido como producto terminado.

Atentamente,

(Fdo). Rolando Mirones Jr.

Director General de Ingresos."

(foja 13) (El subrayado y las negritas son nuestros)

Los hechos que sirven de fundamento a la demanda, entre otras consideraciones, establecen lo siguiente:

La sociedad Central Industrial Chiricana, S. A., en adelante denominada CICHISA, importу de Nicaragua 16,200 litros de alcohol envejecido, que constituye la materia prima para la elaboraciуn posterior del producto nacional denominado "Carta Vieja" (Ron, Seco y Ginebra). Mediante certificaciones se probу, a la Direcciуn Regional de Aduanas, que el referido producto no es apto para el consumo humano en el estado en que se importу y que requiere de un largo proceso industrial para ponerlo en condiciones de ser vendido y consumido.

Mediante la nota impugnada, el Director General de Ingresos ordenу a la sociedad CICHISA que pagase, respecto a la referida mercancнa importada, el Impuesto Selectivo al Consumo al entrar al territorio nacional como materia prima y al ser vendido como producto terminado.

Con tal procedimiento, no establecido en la Ley, se pretende imponer una doble tributaciуn contra la empresa y tambiйn se viola la garantнa constitucional que establece el artнculo 48 de la Constituciуn.

La Ley 45 de 14 de noviembre de 1995 creу el Impuesto Selectivo al Consumo en materia de bebidas gaseosas, licores, vinos, como un impuesto que grava a un producto determinado, en condiciones de ser efectivamente consumido. Igualmente, establece los casos en que surge el hecho tributario e indica claramente que tal impuesto NO ES UN IMPUESTO DE IMPORTACIONES. (Art. 8)

La Direcciуn Regional de Aduanas de Chiriquн ordenу el pago del impuesto Selectivo al Consumo respecto a la aludida materia prima importada, despuйs de haberla clasificado indebidamente como un producto terminado.

Por su parte, el Director General de Ingresos, a pesar de que conocнa el hecho anterior, ordenу que el mismo impuesto se pagara, tanto en el momento de entrar el producto al territorio nacional (como materia prima) y, posteriormente, en el de ser vendido como producto terminado (Carta Vieja).

En nota anterior a la impugnada, el Director de Ingresos habнa adoptado una posiciуn distinta, seсalando que el impuesto Selectivo al Consumo, en este caso, se deberнa pagar sуlo "CUANDO SE EXPENDA EN EL MERCADO NACIONAL" el producto, lo cual era lo correcto.

La norma constitucional violada en el artнculo 48, cuyo texto es el siguiente: "Nadie estб obligado a pagar contribuciуn ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes".

Como concepto de infracciуn se dice que esta norma fue violada en forma directa por omisiуn, porque aunque el Impuesto Selectivo al Consumo estб legalmente establecido y puede exigirse a los particulares, mediante la orden impugnada el Director de Ingresos estableciу otra forma de pago de dicho impuesto, produciйndose el efecto de una doble tributaciуn. Se ordena pagar dicho impuesto sobre el mismo producto, primero, calificбndolo como producto terminado (aceptando la clasificaciуn del Director de Aduanas y, en segundo lugar calificбndolo como producto no terminado (ordenando el pago cuando fuese procesado y embotellado para ser puesto a la venta).

Por su parte, el funcionario demandado enviу a esta Corporaciуn el siguiente informe:

"...

PRIMERO: La importaciуn de 16,200 litros de alcohol evidenciado a 77o G. L. de 4 aсos fue clasificada por la Direcciуn General de Aduanas bajo la fracciуn arancelaria 2208.40.00 con tarifa vigente de 15% sobre el valor C. L. F., sujeta al pago del Impuesto de Transferencia de Bienes alcohуlico por cada litro.

SEGUNDO: Esta Direcciуn General fundamentу el criterio de la forma en que debнa pagarse el impuesto, contenido en la nota que nos ocupa, en el artнculo 4 de la Ley No. 45 de 14 de noviembre de 1995 que establece que el hecho generador del impuesto selectivo al consumo de bebidas alcohуlicas se causa en dos momentos: a) Cuando el fabricante venda localmente su producciуn, y b) En la importaciуn de dichos productos, en el momento en que el importador presente la declaraciуn-liquidaciуn de aduanas para su tramitaciуn y йstas sean debidamente aceptadas por la Direcciуn General de Aduanas. Asн lo reconoce el propio amparista en el hecho dйcimo de su amparo.

En consecuencia, y como quiera que la citada ley no contempla la posibilidad de que el contribuyente tenga derecho a un crйdito fiscal por el pago de Impuesto Selectivo al Consumo, cada vez que se produzca cualquiera de los hechos generadores del impuesto, el contribuyente tiene que pagar la obligaciуn tributaria asн originada.

TERCERO: Igualmente, no estamos de acuerdo con el amparista en el sentido de que la Direcciуn General de Ingresos es superiora jerбrquica de la Direcciуn General de Aduanas, ya que las dos direcciones estбn al mismo nivel. La Direcciуn General de Ingresos es competente para administrar el impuesto al consumo al momento de la venta al consumidor y la Direcciуn General de Aduanas lo hace en los casos en que el mismo se produce al momento de la importaciуn.

CUARTO: Tampoco compartimos el criterio del amparista en el sentido de que se estб en presencia de una doble tributaciуn por razуn de que la misma se da cuando son dos autoridades nacionales distintas las que imponen un mismo impuesto sobre un mismo objeto, circunstancia que no estб dentro de los parбmetros del caso bajo examen.

QUINTO: Por otra parte, la situaciуn planteada por la empresa no implica ninguna orden de hacer inmediata, ya que el hecho generador del impuesto, o sea, la venta de los productos fabricados con el ron concentrado importado aъn no se ha producido, por lo que, obviamente, no podrнa exigirse desde ya, anticipadamente, el pago de un impuesto cuyo hecho generador aъn no existe.

La nota 201-293 es aclaratoria y por lo tanto no constituye una orden inmediata. La aclaraciуn se hizo porque la empresa considerу que en la nota anterior (NO. 201-066) nosotros asegurбbamos que sуlo debнan pagar el impuesto al momento de la venta del producto terminado, lo cual es falso.

SEXTO: Por las anteriores consideraciones, esta Direcciуn General sн es del criterio que el impuesto se estб cobrando tal como lo seсala el artнculo 48 de nuestra Constituciуn Nacional.

... (Fs. 26 y 27)

Luego de lo expuesto, la Sala Quinta pasa a resolver lo de lugar, previas las siguientes consideraciones:

La Ley No. 45 de 14 de noviembre de 1995, en su artнculo primero, crea "el impuesto selectivo al consumo de bebidas gaseosas, licores, vinos, cervezas y cigarrillos de producciуn nacional e importados, en adelante los bienes gravados". (negritas y subrayado de la Corte)

El artнculo cuarto de la citada ley, establece que:

"Se considera ocurrido el hecho generador del impuesto:

1. En los casos de venta o traspaso de los bienes gravados de producciуn nacional, en el momento en que el fabricante expida la factura de venta o el comprobante de entrega de bienes gravados.

2. En la importaciуn de dichos productos, en el momento en que el importador presente la declaraciуn-liquidaciуn de aduanas para su tramitaciуn y йstas sean debidamente aceptadas por la Direcciуn General de Aduanas. (Negritas de la Corte)

Con el libelo de amparo se presentaron distintos documentos, entre los que figura un certificado expedido por la Compaснa Licorera de Nicaragua, S. A., a travйs de su Departamento de Control de Calidad y Seguridad Alimentaria, donde expresa que: "el Alcohol Envejecido de 4 aсos es materia Prima para la elaboraciуn de Rones y en dicho estado no es apto para el consumo humano". (fs. 7)

El impuesto que establece la citada Ley 45 de 1995 estб dirigido a bienes que serбn directamente adquiridos por el consumidor, lo que implica que, cuando se trata de un bien importado, puede ser gravado con este impuesto cuando estб destinado al consumo inmediato y no asн, como el presente caso, cuando se trata de una materia prima que debe ser sometida a distintas operaciones y procedimientos con la finalidad de elaborar un producto que quede en condiciones de ser expendido en el mercado para que sea adquirido por los consumidores. El hecho generador del impuesto selectivo al consumo se producirнa en este ъltimo momento, cuando el bien quede listo para el traspaso al consumidor, por lo que no se puede cobrar tal tributo en el momento de importaciуn de la materia prima.

En el presente caso resulta evidente que la sustancia importada no podнa considerarse como un producto terminado, pues en el estado en que se introdujo al paнs no era apta para el consumo de los seres humanos, sino que apenas constituнa uno de los elementos o compuesto para la fabricaciуn de lo que la ley cataloga como licor. De manera que, inicialmente, al entrar ese alcohol o materia prima al paнs, no es procedente la aplicaciуn del impuesto selectivo al consumo, como equivocadamente lo considera el Director Regional de Aduanas, porque ese alcohol no es un licor importado conforme lo establece la Ley 45 de 1995 en el ordinal 13, artнculo 14, en concordancia con el artнculo 1, pues no presenta las caracterнsticas que lo hacen propio para el consumo como bebida.

Conforme a lo reseсado, estima la Sala que la nota suscrita por el Director General de Ingresos, impugnada mediante esta acciуn de amparo viola el artнculo 48 de la Constituciуn Nacional.

En mйrito de lo expuesto, LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA QUINTA DE INSTITUCIONES DE GARANTIA, administrando justicia, en nombre de la Repъblica y por autoridad de la Ley, CONCEDE el Amparo de Garantнas Constitucionales propuesto por CENTRAL INDUSTRIAL CHIRICANA. S. A. (CICHISA), y en consecuencia REVOCA la orden de hacer contenida en la Nota No. 201-293 de fecha 31 de mayo de 1999, suscrita por el Director General de Ingresos, consistente en obligar a la amparista a pagar el impuesto selectivo al consumo en cuanto al alcohol importado (materia prima) al entrar al territorio nacional y, consecuencialmente, esta Corporaciуn DETERMINA que el momento en que debe pagarse el Impuesto Selectivo al Consumo establecido en la Ley 45 de 1995 es cuando el bien quede listo para el traspaso o venta al consumidor.

Notifнquese.

(fdo.) MARIBLANCA STAFF WILSON

(fdo.) ELITZA A. CEDEСO E.

(fdo.) OSCAR CEVILLE

(Con salvamento de voto)

(fdo.) NELSON ROJAS AVILA

Secretario

SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO OSCAR CEVILLE

En este recurso de Amparo de Garantнas Constitucionales propuesto por CENTRAL INDUSTRIAL CHIRICANA, S. A., por conducto de su apoderado GOZAINE & ASOCIADOS, contra el Director General de Ingresos del Ministerio de Economнa y Finanzas, Licenciado ROLANDO A. MIRONES, respetuosamente disiento de la sentencia mayoritaria que "CONCEDE" la demanda propuesta y en consecuencia "REVOCA LA ORDEN DE HACER", contenida en la Nota No. 201-293 de 31 de mayo de 1999, suscrita por el Director General de Ingresos, por las razones de paso a exponer:

1. El oficio impugnado no es una orden de hacer o no hacer. Se trata de una nota del Director General Ingresos, que absuelve una consulta sobre el impuesto a pagar para importar alcohol envejecido de la Repъblica de Nicaragua.

2. En la nota impugnada, sуlo de "informa acerca del criterio" del Director General de Ingresos, acerca del Procedimiento a seguir y la forma en que CENTRAL INDUSTRIAL CHIRICANA, S. A., debe pagar los impuestos referentes a la importaciуn de alcohol envejecido.

3. De acuerdo con el amparista, CENTRAL INDUSTRIAL CHIRICANA, S. A., ha pagado el Impuesto Selectivo al consumo y que el exigirsele nuevamente dicho pago se producirнa una doble tributaciуn.

4. No se ha probado el pago del tributo aludido por el amparista, ni se ha pagado un segundo tributo.

5. En todo caso, para anular cualquiera de estos actos, la vнa idуnea serнa la contenciosa administrativa y no la del amparo.

6. En consecuencia "Revocar" la nota No. 201-193 de 31 de mayo de 1999, a nuestro juicio no produce ningъn efecto jurнdico.

Por la razones expuestas, respetuosamente, SALVO EL VOTO.

FECHA: Ut Supra.

(fdo.) OSCAR CEVILLE

(fdo.) NELSON ROJAS AVILA

Secretario