

Panamá, 18 de diciembre de 1998.

Doctora

**Marianela Morales**

Directora General de la Caja de Seguro Social

E. S. D.

Señora Directora:

Pláceme ofrecer contestación a su Nota D.G.-N-361-98, fechada 16 de noviembre de 1998, recibida en nuestras oficinas el día 23 de noviembre del presente, por medio de la cual solicita nuestra opinión jurídica sobre "la Viabilidad del Cobro por parte del Municipio de Santiago del Impuesto Municipal de Edificaciones, a la compañía que construye la Policlínica de la Caja de Seguro Social de Veraguas".

De acuerdo a lo señalado por Usted en la misiva, la empresa **Consultores Profesionales de Ingeniería S.A.**, fue adjudicataria de la Licitación Pública para la Construcción de la Policlínica de la Caja de Seguro Social en Santiago de Veraguas. No obstante, el Municipio de Santiago de Veraguas ha querido cobrar el Impuesto de Edificaciones a la empresa (COPISA), con base al Acuerdo Municipal N°11 de 22 de marzo de 1995, publicado en Gaceta Oficial N°. 22,780 de 11 de mayo de 1995. Sin embargo, el mismo sólo contempla un Impuesto de Edificaciones para Obras Comerciales y Residenciales. La Policlínica de Santiago de Veraguas no es una obra comercial ni residencial. De acuerdo al criterio de la Asesoría Legal de la Caja de Seguro Social, el Municipio de Santiago no puede cobrarle a COPISA un impuesto que no ha sido establecido legalmente.

Antes de entrar a examinar su interesante Consulta, consideramos oportuno, analizar algunos aspectos en materia tributaria a fin de ampliar nuestro criterio legal respecto al impuesto, su finalidad, el poder de imposición y la actividad comercial que realiza la empresa COPISA.

### **IMPUESTO-NATURALEZA JURÍDICA**

En opinión de Cavalcanti, la teoría del impuesto debe encararse bajo distintos aspectos: político, financiero, jurídico, administrativo. El aspecto político del problema

tributario se funda en razones de conveniencia, de necesidad, de oportunidad, de un determinado producto; en el financiero por el hecho de que significa el medio más poderoso de que dispone el Estado para constituir el tesoro público; en tanto que en el jurídico y el administrativo interesa más a los principios de igualdad, de justicia, de legalidad del tributo. Para Bielsa, el impuesto es la parte de riqueza con que todo habitante del Estado, provincia o municipio, tiene obligatoriamente que contribuir a la realización de los servicios públicos o necesidades colectivas, respecto de las cuales es imposible precisar los gastos determinados por cada contribuyente. El carácter esencial del impuesto es la obligatoriedad, pues para la satisfacción de las necesidades colectivas, respecto de las cuales es imposible determinar los gastos por cada contribuyente, no bastarían las prestaciones voluntarias de dinero o de servicios, pues ellas resultarían siempre inciertas, escasas, mal repartidas; es necesario por ello, contar con un fondo pecuniario constituidos por prestaciones obligatorias. (FERNÁNDEZ VÁZQUEZ, Emilio. Diccionario de Derecho Público Editorial Astrea, Argentina, 1981, p. 388)

### FACULTADES IMPOSITIVAS DE LOS MUNICIPIOS

El poder de imposición, según Alejandro Ramírez Cardona, “es la facultad de establecer tributos, que tiene como fundamento político-financiero el hecho de que deben satisfacerse determinadas necesidades colectivas como públicas esenciales, es decir, mediante instituciones de servicio público primario. Por tratarse de necesidades de cuya satisfacción depende la integridad misma del sistema social, de manera que no puede excluirse de su beneficio tanto a quien no puede (sin capacidad económica) como a quien no quiere contribuir a su sostenimiento, han de financiarse las instituciones encargadas de tales funciones mediante impuestos y no mediante tasas ni precios. (Derecho Tributario. , Edit. Temis, Colombia, 1990, p.45)

Agrega este autor que “sólo los entes encargados de satisfacer necesidades colectivas asumidas como públicas esenciales, mediante instituciones de servicio público primario a todas sin exclusión de nadie (...) poseen la capacidad o poder de imposición. Tales son la Nación, los departamentos y los municipios, tienen poder de imposición fiscal ya originario, ya derivado. (Ibidem, p.55)

En nuestro Estado de Derecho el poder o potestad tributaria, se ejerce dentro de una serie de limitaciones, con el objeto de no lesionar los principios de legalidad (art. 48 C.N. No hay tributo sin ley que lo establezca) e igualdad ante la Ley fiscal (art. 19 C.N.), en cuanto al fondo y forma que a los tributos respecta.

En ese orden de ideas, Héctor B. Villanegas, en su Libro “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario” dice:

“Pero tal potestad no es omnimoda sino que se halla limitada en los Modernos Estados de Derecho. En su origen el tributo significó violencia del Estado frente al particular y aun siguió teniendo ese carácter cuando su

*aprobación quedó confiada a los 'consejos del reino', representaciones corporativas e incluso asambleas populares. Mal podía hablarse de 'garantías' de los súbditos cuando la aprobación se otorgaba en forma genérica y sin normas fijas destinadas a regular los casos individuales.*

*El cambio fundamental se produce cuando los Estados constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas resolviendo que la potestad tributaria sólo puede ejercerse mediante ley.*

*La potestad tributaria-entonces- se transforma. La facultad estatal de crear unilateralmente tributos se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados.*

*Tenemos entonces la primera y fundamental limitación a la potestad tributaria que los preceptos constitucionales consagran: la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales (principio de legalidad)".*

### **EL PODER DE IMPOSICIÓN ORIGINARIO Y DERIVADO**

*De conformidad con el artículo primero de la Constitución Política, nuestro país tiene un Gobierno unitario; o sea, que "es una unidad de poder ejercida sobre una unidad territorial y sobre una unidad popular"; lo que según el Dr. Quintero, "ocurre es que por imperativos políticos o administrativos, el Gobierno del Estado se ejerce mediante distribución territorial del poder de éste. Se dice entonces que el territorio del Estado se 'divide' en regiones con cierta autonomía política (Gobierno Federal), o en circunscripciones- ya sean provinciales, departamentales o municipales- con simple autonomía administrativa (Gobierno Unitario)" (QUINTERO, César. Derecho Constitucional, Tomo I, Litografía Antonio Lehmann, Costa Rica, 1967, p.33)*

*De este sistema político descentralizado, se originan importantes consecuencias para el sistema tributario, ya que los entes gubernamentales mencionados (Gobierno Central-Municipios), poseen considerables diferencias en cuanto a la potestad o poder tributario. En efecto, la potestad tributaria del Gobierno Central es originaria ya que emana de la propia Constitución, mientras que la de los Municipios es derivada (se origina en sus leyes, acuerdos)*

*La Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia de 26 de febrero de 1993, sobre el particular expresó:*

*" Ahora bien, la potestad tributaria del Gobierno Central es originaria, mientras que la potestad tributaria de los*

*Municipios es derivada. Esto es así porque la primera es ilimitada en cuanto a los tributos que puede crear y emana de la soberanía del Estado. Mientras la segunda se encuentra limitada a las materias que la ley le permita gravar a los Municipios y, por lo tanto, emana principalmente y en forma inmediata de la Ley. Como bien lo destaca Rastello, la potestad tributaria municipal no faculta a los Municipios para inventar tributos propios (Op.cit p.143) no determinados previamente en la ley que, en nuestro caso, es la Ley 106 de 1973. Este es el sentido del artículo 243 de la Constitución: Los Municipios no pueden crear mediante acuerdos municipales otros tributos distintos de los previstos en la Ley 106 de 1973 u otra ley que al efecto se dicte. Su potestad tributaria no es pues soberana, ilimitada sino derivada.*

...  
*Es cierto que el artículo 74 señala que son gravables por los Municipios todas las actividades industriales, comerciales y lucrativas de cualquier clase que se realicen en el distrito y que el artículo 75 en su numeral 48 dispone que es gravable cualquier otra actividad lucrativa además de las enumeradas expresamente en dicho artículo. Sin embargo, ambas normas legales no hacen más que desarrollar las normas constitucionales antes señaladas porque dan a los Municipios el marco legal dentro del cual pueden establecer tributos.*

*El citado numeral 48 del artículo 75 de la Ley 106 es amplio en cuanto permite a los Municipios establecer tributos sobre actividades lucrativas que no estén expresamente determinados en la Ley. Pero esta norma no permite a los Municipios gravar lo que ya ha sido gravado por la Nación ni tampoco faculta a los Municipios para establecer cualquier tributo ya que, por ejemplo, es evidente que no podrían los Municipios gravar con impuestos actividades que no sean lucrativas.”*

*De lo antes expuesto, se concluye que las facultades impositivas de los Municipios son derivadas, y por lo tanto, debe limitarse a establecer dentro de su respectivo Distrito, los impuestos que por disposición constitucional y legal se le han autorizado para gravar. No obstante, todo impuesto reconoce una causa que permite caracterizar y diferenciar su naturaleza jurídica, facilitando su ubicación dentro del derecho tributario. En el caso, bajo análisis cuál es el objeto de la obligación tributaria de COPISA? ; la de Construir la Policlínica en Veraguas, en ese sentido, la Caja de Seguro Social, pagará a dicha empresa una determinada suma de dinero por la construcción de la citada Policlínica.*

*En este aparte, debemos diferenciar la actividad económica de construcción que realiza COPISA, y la actividad que irá a ejercer la Caja de Seguro Social en interés de la Comunidad, son totalmente distintas, COPISA, ejerce una actividad de carácter lucrativa y la Caja de Seguro Social, la de brindar salud a la población de Veraguas. Establecido este marco, podemos entonces, indicar que COPISA está obligada a pagar los impuestos correspondientes al Municipio, dado que la misma se obligó a través del Contrato celebrado con la Caja del Seguro Social, el pago de los respectivos impuestos, veamos lo que dispone su cláusula octava:*

*“En el cumplimiento del Contrato **EL CONTRATISTA** se compromete a cumplir fielmente con todas las leyes, decretos, ordenanzas provinciales y acuerdos municipales vigentes y se obliga a correr con los gastos, tasas e impuestos que los mismos establezcan.”*

*Del texto reproducido, podemos extraer que la Contratista, o sea, la Empresa Consultores Profesionales de Ingeniería S. A., está obligada a correr con los gastos, tasas e impuestos que se establezcan en las Leyes y Acuerdos.*

*El hecho generador recae a nuestro juicio, sobre la actividad que está ejecutando la empresa COPISA, que no es más que la construcción de la Policlínica de Veraguas. Ante la dificultad de afectar en forma directa o inmediata el verdadero hecho imponible, la ley se ve precisada a seleccionar determinadas circunstancias (hechos o actos) que son indicadores de la capacidad contributiva con hechos generadores.*

*En otro orden de ideas, acota el autor Ramírez Cardona, “que nadie compra o vende, produce o presta un servicio con el fin de pagar impuestos.” Sin embargo, por ministerio de la Ley puede atribuirles a tales actos negociales privados, la calidad de hechos que dan nacimiento a obligaciones tributarias, no por sí mismos, sino por las consecuencias económicas inherentes a tales actos. De donde resulta que el negocio jurídico privado hace parte del presupuesto objetivo de hecho de la obligación tributaria como hecho generador que cause material e inmediatamente dicha obligación; y los resultados económicos de tal negocio hacen también parte de dicho presupuesto como hecho imponible, o sea, como el hecho que, en últimas, constituye el elemento fundamental de esa causación. De allí que mientras aquel puede ser un acto o negocio jurídico, éste es siempre un hecho económico. Lo cual significa que la obligación tributaria nace de la contratación entre la Empresa Consultores Profesionales S. A. y la Caja de Seguro Social para la construcción de dicha Policlínica, pudiendo ser este acto elevado a la categoría de hecho generador de obligaciones tributarias, ex lege, por ministerio de la ley en cuanto susceptibles de producir efectos económicos constitutivos de capacidad contributiva, o hechos imponibles propiamente dichos. (Derecho Tributario p. 129)*

*El hecho generador que se muestra en la voluntad jurídica del contrato suscrito entre COPISA y C.S.S., produce consecuencias económicas que identifican el hecho imponible sobre el cual recae la obligación tributaria. En este caso, la construcción de la*

*Policlínica, produce consecuencias económicas a favor de la empresa producto de la actividad lucrativa, la cual a su vez, genera una obligación para con el Fisco Municipal, que es el pago de los impuestos municipales por efecto del negocio de la construcción de la Policlínica; no puede pretenderse cobijar la empresa bajo la figura del interés público o social de la Policlínica puesto que son dos actividades diferentes, así lo ha manifestado la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia en sentencia de septiembre de 1998, cuya parte medular transcribimos:*

*“ Por otra parte, el artículo 75 de la Ley 106 de 1973, indica que la actividad de edificar y reedificar es gravable por los Municipios. Este impuesto recae sobre la Construcción y se calcula en base al valor de la obra construida. Para ello es necesario que un técnico conocedor de la materia evalúe la obra e informe a las autoridades correspondientes para que sean éstas quienes determinen el impuesto a pagar en este concepto.*

*Este impuesto sobre la edificación o reedificación no debe confundirse con los impuestos municipales que se dediquen al negocio de la construcción dentro de un determinado Distrito, puesto que este impuesto surge de la actividad comercial lucrativa que realiza estas empresas.”*

*Finalmente esta Procuraduría es del criterio, que la empresa COPISA, está obligada a pagar los impuestos correspondientes al Municipio de Santiago de conformidad con la cláusula octava del contrato suscrito entre la Directora General de la Caja del Seguro Social y la empresa Consultores Profesionales de Ingeniería S. A., teniendo en cuenta que el hecho generador del Impuesto lo es el negocio de la construcción de la Policlínica, la cual es una actividad inminentemente comercial lucrativa.*

*Por lo tanto, la empresa COPISA tiene la obligación jurídica de pagar ese impuesto a la municipalidad de Santiago, ya que ésta última no la ha exonerado de dicho pago.*

*Es más, le sugerimos a Usted, que en su calidad de Directora de la Caja de Seguro Social, le exija a esa empresa a que cumpla con su obligación tributaria con el Municipio de Santiago, ya que dicho gobierno municipal puede utilizar los mecanismos de la jurisdicción coactiva para cobrar créditos, y se podría dar entre otras cosas, el secuestro de bienes de la empresa, lo cual sin lugar a dudas repercutiría en la construcción de la Policlínica.*

*Esta Procuraduría, está realizando una labor de capacitación y docencia a nivel del Gobierno Central, en caso de defender los derechos de los Municipios, que como es conocido por todos tiene graves problemas que frenan su desarrollo.*

*En ese sentido, hemos sido claros y ajustados a la Ley, en aquellos casos en que los Municipios reclaman el pago de los tributos que la Ley Municipal establece en forma clara y precisa.*

*De usted atentamente,*

C-346

Panamá, 21 de diciembre de 1998

***Alma Montenegro de Fltecher***  
*Procuradora de la Administración.*

*AMdeF/20/hf.*

**FERNANDO ARAMBURU PORRAS**

Presidente Comisionado

Comisión de Venta de Acciones

E. S. D.

Señor Comisionado:

De acuerdo con el Pacto Social de la Empresa de la administración contemplado en el numeral 4o. del artículo 143 del Código Judicial, nos permitimos ofrecer contestación a su oficio No.COMVA-217-98, el cual se relaciona con la licitación pública internacional No.COMVA 002-98 para la venta del cincuenta y uno por ciento (51%) de las acciones de la Empresa de Generación Eléctrica Bahía Las Minas, S.A.

Esta Procuraduría ha revisado cuidadosamente el Contrato de Compraventa y sus Anexos, y el Pacto Social de la Empresa de Generación Eléctrica Bahía Las Minas, S.A., de acuerdo al ordenamiento jurídico vigente y es de la opinión que el mismo se ajusta a las disposiciones de la Ley No.6 de 3 de febrero de 1997, y a la Ley No.32 de 1927, sobre Sociedades Anónimas.

La adjudicación a la empresa antes mencionada ha sido debidamente aprobada mediante Resolución de Gabinete No.156 de 26 de noviembre de 1998, por lo que se da cumplimiento al contenido de los Artículos 51 y 52 de Ley No.6 de 3 de febrero de 1997.