

27 de enero de 1997

Licenciado

JORGE SAÉNZ M.

Tesorero del Municipio de Panamá

E. S. D.

Señor Tesorero:

Doy respuesta a su Nota T.M. 799/96, de 16 de diciembre de 1996, recibida en este Despacho 24 de diciembre del mismo año, en la cual en nuestra calidad de Consejeros Jurídicos de los funcionarios administrativos, formula consulta sobre si los contribuyentes, ya sean personas naturales o jurídicas, que se dedican a la administración de bienes inmuebles propios o de terceros deben ser gravados por el Municipio de Panamá.

Adjunta usted Nota adicional en la que plantea criterio al respecto, y en la que considera que debido a la claridad del artículo 74 de la Ley 106 de 1973, modificada por la Ley 52 de 1984, el cual dice que son gravables por los Municipios con impuestos todas las actividades industriales, comerciales o lucrativas de cualquier clase que se realicen en el Distrito, y al hecho de que la actividad de Administración de Bienes y Raíces (renta 1125-7601) se encuentra prevista en el numeral 76 del Acuerdo Municipal 136 de 29 de agosto de 1996, Régimen Impositivo del Municipio de Panamá; toda persona, natural o jurídica que se dedique a la administración de bienes raíces, ya sean de su propiedad o de terceras personas, son sujetas a impuesto.

Al criterio esbozado, sobre la interpretación íata que debe darsele al citado artículo 74 de la Ley 106 y a la no distinción que el artículo 76 del Acuerdo Municipal 36 de 1996 hace sobre si el gravamen municipal recae sobre personas que administran sus propios bienes o de terceras personas; se oponen los contribuyentes aforados argumentando en sus escritos de reconsideración, entre otras cosas, lo siguiente:

"Que el arrendamiento, constituye una forma común de administración de bienes propios, en lo que

respecta a inmuebles destinados a habitación o uso comercial”

“Que por un lado el que administra sus propios bienes no es intermediara y que su actividad no está tipificada dentro del Código de Comercio, como acto de comercio”.

“Que la actividad de arrendamiento ha sido reconocida expresamente como una actividad meramente civil y por lo tanto no está sujeta al impuesto de patente comercial, que es una de las bases fundamentales de apoyo al impuesto municipal”.

“Que el MICI a (sic) establecido que “el administrar bienes propios no constituye un acto de comercio, independiente de que dicha actividad la realice una persona natural o jurídica”.

“Que la expresión lucrativa de cualquier clase expresada en el Artículo 74 de la Ley 106 de 1973 se refiere a servicios o actividades que se asimilen a actividades comerciales o industriales”.

Se pide entonces a este despacho, interprete el sentido y alcance del numeral 74 del Acuerdo 36 de 1996, en directa relación con los artículos 74 y 75, numeral 48, de la Ley 106 de 1973. Veamos:

Los artículos 74 y 75, numeral 48, de la Ley 106 de 1973, Sobre Régimen Municipal, son del tenor siguiente:

“ARTÍCULO 74. Son gravables por los Municipios con impuestos y contribuciones todas las actividades, industriales, comerciales o lucrativas de cualquier clase que se realicen en el Distrito.

ARTÍCULO 75. Son gravables por los Municipios los negocios siguientes:

....

48. Cualquier otra actividad lucrativa.

....”

El maestro argentino de Derecho Financiero y Tributario, Héctor Villegas, define los tributos como las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de Imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines; y los impuestos como el tributo exigido por el Estado, a quienes se hayan en las situaciones consideradas por ley como hechos imponible, siendo éstos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado (VILLEGAS, Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. 5a. edición; Buenos Aires: Ediciones Depalma; 1992, pp. 67 y 72). Los impuestos solo pueden ser establecidos y exigidos por personas jurídicas públicas dotadas con potestad tributaria, esto es tanto la facultad para crearlos unilateralmente; como la capacidad para obtenerlos coactivamente de los individuos.

Sobre la naturaleza de las potestades tributarias municipales, ya la Corte Suprema de Justicia ha tenido la oportunidad de pronunciarse, definiendo importantes conceptos y señalando límites a este esencial poder-actividad de la Comuna. En compendioso Fallo de 8 de marzo de 1996, la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo de la Corte Suprema, ha dicho sobre el alcance de los poderes impositivos municipales lo siguiente:

"En este sentido, tal como se expresó en Fallo de 11 de abril de 1989 del Pleno de la Corte Suprema de Justicia, por mandato constitucional el Legislador ha separado en forma minuciosa los impuestos que constituyen la renta municipal, de la renta nacional y aunque se otorga facultades a los Consejos Municipales, para que en sus respectivas áreas geográficas graven con impuestos y contribuciones, entre otras, "actividades lucrativas de cualquier clase", esta potestad tributaria municipal debe entenderse como una facultad derivada de la ley. En sentencia de la Corte Suprema de Justicia de 26 de febrero de 1993 esta superioridad señaló lo siguiente:

"... 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 que 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 el profesor Rostello, la potestad tributaria municipal no faculta a los Municipios para

"inventar" tributos propios (op. cit. pág. 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.

Por otra parte, el principio de que los Municipios no pueden gravar lo que ya ha sido gravado por la Nación tiene rango constitucional pues se deriva del artículo 242 de la Constitución que requiere que las rentas municipales y las nacionales sean separadas, es decir, que no provengan de los mismos tributos, además de los aspectos contables de dicha separación.

El Pleno pasa examinar, a la luz de lo expuesto anteriormente, los cargos de Inconstitucionalidad que se endilgan a los artículos 74, 75 y 94 de la Ley 106 de 1973.

En cuanto los artículos 74 y 75 de la Ley 106 considera el Pleno que los mismos no infringen los artículos 242 y 243 de la Constitución.

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 actividad lucrativa además de las enumeradas expresamente en dicho artículo". Sin embargo, ambas normas legales en el fondo 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 determinadas en la ley. Pero

esta norma no permite a los Municipios gravar lo que ya ha sido gravado por Nación ni tampoco faculta a los Municipios para "inventar" cualquier tributo ya que, por ejemplo, es evidente que no podrían los Municipios gravar con impuesto actividades que no sean lucrativas. En todo caso los tributos municipales deberán constar en forma expresa y detallada en el respectivo acuerdo municipal que los regula (Sentencia de 26 de febrero de 1993)". (El subrayado es nuestro)

El Fallo citado es claro cuando indica como límite de las facultades tributarias municipales, el principio constitucional y legal de que los Municipios no pueden gravar lo que ya ha sido gravado por la Nación.

El artículo 74, renta 1125-7501, del Acuerdo Municipal 136 de 1996, nuevo Régimen Impositivo del Municipio de Panamá, pretende gravar a las personas naturales o jurídicas que administren sus propios bienes sin la participación de un intermediario, pues como lógica conclusión de los redactores de la norma impositiva el hecho de la administración supone la generación de un lucro, ganancia o beneficio a sus realizadores.

No obstante, los ingresos percibidos en concepto de arrendamiento o alquileres de toda clase forman parte de la renta bruta declarable, que luego de la diferencia de los gastos o erogaciones deducibles conforma la renta neta gravable, el objeto del impuesto Sobre la Renta. Establecen los artículo 694, 695 y 696, literal c, del Libro Cuarto, Impuestos y Rentas, Título I, Del impuesto Sobre la Renta, Capítulo I, Objeto, Sujeto y Tarifa del impuesto, del Código Fiscal:

"Artículo 694. Es objeto de este impuesto la renta gravable que se produzca, de cualquier fuente, dentro del territorio de la República de Panamá sea cual fuere el lugar donde se perciba.

...."

"Artículo 695. Renta gravable del contribuyente es la diferencia o saldo que resulta de deducir de su renta bruta o ingresos generales, los gastos y erogaciones deducibles".

"Artículo 696. Renta bruta es el total, sin deducir suma alguna, de los ingresos del contribuyente en dinero, en especie o en valores, quedando comprendidas por consiguiente, en dicho total las cantidades recibidas en concepto de:

.....
c. Arrendamientos o alquileres de toda índole...
.....

Es nuestro parecer que constituye supuesto de doble tributación, el gravar a las personas naturales o jurídicas que sin intermediarios administren bienes que forman parte de su propio patrimonio, razón por la cual no puede ni debe el Municipio aforarlos. A contrario sensu las personas que ofrezcan sus servicios como administradores de bienes de terceros, en especial las sociedades inmobiliarias, y como contraprestación reciban un precio o porcentaje sobre los cánones de arrendamiento o cualquier otro beneficio de administración, deberán ser efectivamente gravados por el Municipio.

Esperando haber dado debida atención a su solicitud y de manera respetuosa, quedo de usted,

Atentamente

Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración.

AMdeF/17/hf.