

Panamá, 12 de diciembre de 2003.

Licenciado
MAURICIO CEBALLOS
Director Nacional de Gobiernos Locales, a.i.
E. S. D.

Señor Director Nacional:

En cumplimiento de nuestras atribuciones como asesores de los funcionarios de la Administración Pública, nos permitimos ofrecer contestación a la consulta que tuvo a bien elevar a este despacho mediante nota N°060-DNGL-AL-03, de 22 de septiembre de 2003, con relación los siguientes temas:

1. Qué derechos impositivos corresponden al Municipio de Chepigana por el uso de la Cantera ubicada en Santa Fe.
2. Si las empresas Elektra Noreste y Cable & Wireless deben pagar impuestos municipales por la siembra de postes, casetas municipales y otros bienes.
3. Viabilidad jurídica del cobro de impuestos municipales a las empresas que estén establecidas o que se establezcan en la provincia del Darién, por la ejecución de contratos, o la comercialización de bienes o servicios, con particular énfasis en la ejecución de los contratos relacionados con la construcción de la Carretera Panamericana.

En su nota nos informa sobre el criterio legal que mantiene su despacho con relación a cada una de las cuestiones planteadas, a saber:

En cuanto a la imposición de tributos municipales por la explotación de la Cantera ubicada en Santa Fe, Municipio de Chepigana sostiene usted que, al tenor de los artículos 75, 38 y 39 de la Ley 106 de 1973, el uso industrial o comercial de la cantera constituye una actividad gravable, debiendo existir al efecto, Acuerdo Municipal previo, publicado en Gaceta Oficial, que esté vigente y así lo contemple.

Con relación al pago de impuesto municipal por parte de las empresas Elektra Noreste y Cable & Wireless por la siembra de postes, casetas municipales y otros bienes, nos informa que en su opinión, de conformidad con el artículo 77, numeral 9 de la Ley 106 de 1973, dichos hechos son gravables en la esfera municipal.

Por último, en cuanto a exigibilidad del pago de tributos municipales por la ejecución de contratos, la prestación de servicios o realización de actos de comercio, nos plantea que con base en los artículos 38 y 39 de la Ley 106 de 1973, se considera viable siempre que los tributos estén preestablecidos en Acuerdo Municipal, publicado en Gaceta Oficial.

Vistos los aspectos que abarca su consulta, nos permitimos ofrecer contestación en los siguientes términos:

1. Tributos municipales correspondientes al Municipio de Chepigana por el uso de la Cantera ubicada en Santa Fe.

En el marco constitucional, la Constitución Política vigente establece en su artículo 243, numeral 5, que será fuente de ingreso municipal el derecho determinado por Ley sobre la *extracción* de arena, piedra de cantera, tosca, arcilla, coral, cascajo y piedra caliza.

En desarrollo del precepto anterior, el numeral 15 del Artículo 75 de la Ley 106 de 1973 señala, entre las actividades o explotaciones que son gravables por los municipios *las canteras* y extracciones de tierras, arcillas o tierras arcillosas con fines industriales o comerciales, prescindiendo de la propiedad del terreno.

No obstante, tal y como nos señala en su consulta, para que dicho tributo sea exigible, será imprescindible que se haya dado cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley 106 de 1973, el cual citamos a continuación:

“Artículo 38. Los Consejos dictarán sus disposiciones por medio de acuerdos o resoluciones que serán de forzoso cumplimiento en el distrito respectivo tan pronto sean promulgadas, salvo que ellos mismos señalen otra fecha para su vigencia.”.

En otras palabras, para que los contribuyentes estén obligados a pagar un impuesto municipal y el municipio tenga derecho a cobrarlo, no sólo es necesario que el mismo esté establecido en la Ley, sino deberá ser aprobado en un Acuerdo Municipal.

En el caso que nos ocupa, el régimen impositivo municipal vigente en el Distrito de Chepigana, provincia de Darién, está dado por el Acuerdo N°4 de 8 de mayo de 1995, el cual ha estado vigente desde su promulgación en Gaceta Oficial N°22, 819 de 5 de julio de 1995.

Al tenor de sus disposiciones, la extracción de arena, cascajo, ripio etc., contemplada en el código 1.2.4.1, partida 09, pagará derechos municipales de la siguiente manera:

- a. Piedra Cantera, Caliza, Cal, B/.0.10 por metro cúbico (B/.0.76 por yarda cúbica).
- b. Arena, Cascajo y Ripio, B/.035 por metro cúbico (B/.0.27 por yarda cúbica).

2. ¿Deben las empresas Elektra Noreste y Cable & Wireless pagar impuestos municipales por la siembra de postes, casetas municipales y otros bienes?

Si bien al tenor del numeral 9, del Artículo 77 de la Ley 106 de 1973 el aprovechamiento de postes, palomillas, cajas de amarras de distribución o de registro, básculas, aparatos para la venta automática y otros análogos que se establezcan sobre la vía pública o sobresalgan de la misma, puede ser gravado con derechos y tasas, sobre el particular se debe tener presente lo dispuesto por el artículo 3 de la Ley 26 de 1996, “Por la cual se crea el Ente Regulador de los Servicios Públicos”, modificado por el artículo 43 de la Ley 24 de 1999, que preceptúa:

“Artículo 3. Competencia. El Ente Regulador ejercerá el poder de regular y controlar la prestación de los servicios públicos de abastecimiento de agua potable, alcantarillado sanitario, electricidad, telecomunicaciones, radio y televisión, así como la transmisión y distribución de gas natural, en adelante llamados servicios públicos, según lo establecen la presente Ley y las Leyes sectoriales.

“Por tener la incidencia de carácter nacional y por ende, extraterritorial, y para los fines legales correspondientes, los servicios públicos de ..., electricidad, telecomunicaciones, ..., y los bienes dedicados a la prestación de tales servicios, solamente estarán gravados con tributos de carácter nacional, entre ellos la contribución nacional establecida en el artículo 5 de la presente Ley. Por lo tanto, dichas actividades, servicios o bienes destinados a la prestación de los servicios públicos antes mencionados, no podrán ser gravados con ningún tipo de tributo de carácter municipal, con excepción de los impuestos de anuncios y rótulos, placas para vehículos y construcción de edificaciones y reedificaciones. ...”

Asimismo, se deberá considerar lo establecido en los artículos 48 y 242 de la Constitución Política vigente, al igual que los artículos 17, numeral 8; 21, numeral 6; 74, y 79 de la Ley 106 de 1973, los cuales nos permitimos citar a continuación:

“Artículo 48: 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.”

“Artículo 242: Son Municipales los impuestos que no tengan incidencia fuera del Distrito, pero la Ley podrá establecer excepciones para que determinados impuestos sean municipales a pesar de tener esa incidencia. Partiendo de esa base, la Ley establecerá con la debida separación las rentas y gastos nacionales y los municipales.”

“Artículo 17. Los Consejos Municipales tendrán competencia exclusiva para el cumplimiento de las siguientes funciones: ...8. Establecer impuestos, contribuciones, derechos y tasas, de conformidad con las leyes, para atender a los gastos de administración, servicios e inversiones municipales;...”(sic)

“Artículo 21: Es prohibido a los consejos: ...6. Gravar con impuestos lo que ya ha sido gravado por la Nación;... “.

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

“Artículo 79: Las cosas, objetos y servicios ya gravados por la Nación no pueden ser materia de impuestos, derechos y tasas municipales sin que la ley autorice especialmente su establecimiento.”

En este orden de ideas se ha manifestado nuestra máxima corporación de justicia, en variada jurisprudencia. A continuación, a modo ilustrativo, nos permitimos citar algunos fragmentos:

Fallo de 11 de noviembre de 1999, Pleno. Acción de Inconstitucionalidad promovida por Empresa de Distribución Eléctrica Metro Oeste, S.A., contra la palabra “Luz”, contenida en el tercer párrafo del literal D del código N°1.1.2.5 99 del Acuerdo N° 9B de 7 de octubre de 1999, expedido por el Consejo Municipal del Distrito de Antón.

“Siendo esta la realidad procesal, el Pleno estima que el gravamen establecido en el Acuerdo N°9B de 1998 a las empresas prestadoras del servicio público de ‘Luz’ (o electricidad), viola el artículo 242 de la Constitución Política porque, siendo ésta una actividad que incide fuera de los límites del Distrito de Antón, sólo podía ser gravada con un impuesto municipal a través de una Ley expedida por la Asamblea Legislativa. Al examinar el contenido del referido Acuerdo Municipal, se aprecia que en el mismo no se cita ni menciona ninguna Ley que específicamente autorice a los Municipios para gravar con impuestos municipales a las empresas que prestan el servicio público de energía eléctrica.

“Por razón de lo anterior, el Pleno estima que el vocablo impugnado también infringió el artículo 48 de la Constitución Política, el cual señala que nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que, como en el presente caso, no sólo no ha sido establecido por Ley, sino que su creación ha sido expresamente prohibida por el artículo 43 de la Ley N° 24 de 1999.”

(sic)

Fallo de 25 de mayo de 2001, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo. Demanda Contencioso Administrativa de Nulidad, promovida por Cable & Wireless Panamá, S.A. contra el Acuerdo N°15 de 16 de julio de 1998, expedido por el Consejo Municipal del Distrito de Los Santos.

“Observa la Sala que por medio de la expedición de la Ley 26 de 29 de enero de 1996, se faculta al Ente Regulador de los Servicios Públicos, que una entidad de carácter nacional, al cobro de la tasa de servicios de control, vigilancia y fiscalización a las empresas prestadoras del servicio

*público de telecomunicaciones, por lo que el Acuerdo N°15 de 16 de julio de 1998, expedido por el Consejo Municipal del Distrito de Los Santos, violenta el principio de que **los Municipios no pueden gravar lo que ya ha sido gravado por la Nación**, el cual se encuentra previsto en el numeral 6 del artículo 21 de la Ley 106 de 1973.” (el resaltado es nuestro)*

Fallo de 20 de mayo de 2002, Demanda Contencioso-Administrativa de Nulidad, interpuesta por Cable & Wireless Panamá, S.A. contra los literales “D” y “E” del artículo primero y el artículo segundo del Acuerdo N°7 de 26 de agosto de 1999, emitido por el Consejo Municipal del Distrito de Chame:

“En atención a lo anterior, la Sala encuentra fundados los cargos relativos a la infracción de los artículos 17 (numeral 89) y 74 de la Ley 106 de 1973 y del artículo 3 de la Ley 26 de 1996, modificada por la Ley N°24 de 1999, pues, el literal “e” del artículo primero y el artículo segundo del Acuerdo Municipal impugnado gravó las casetas telefónicas y las antenas receptoras y transmisoras comerciales utilizadas para la prestación de los servicios de telecomunicaciones sin existir precepto legal que así lo autorice, pese a la incidencia extraterritorial de estos servicios. ...” (el resaltado es nuestro).

“Bajo este marco de ideas, esta Superioridad conceptúa que si bien los Consejos Municipales pueden gravar las actividades industriales, comerciales y lucrativas que se realicen en el respectivo distrito, al hacerlo, deben observar y cumplir el contenido de los preceptos constitucionales y legales que les establecen limitaciones o restricciones al ejercicio de su potestad tributaria, como es el caso de la prohibición de gravar las actividades que tiene incidencia extramunicipal (salvo que así lo autorice la Ley); la prohibición de gravar con impuestos los servicios de telecomunicaciones, al igual que los bienes utilizados en la prestación del mismo (salvo las excepciones que contempla el aludido artículo 3 de la Ley 26 de 1996, modificado por el artículo 43 de la Ley N°24 de 1999); o la prohibición de gravar las cosas, objetos y servicios ya gravados por la nación....” (sic)

- 3. Viabilidad jurídica de exigir el pago de impuestos municipales a las empresas que estén establecidas o que se establezcan en la provincia del Darién, por la ejecución de contratos, o la comercialización de bienes o servicios, con particular énfasis en la ejecución de los contratos relacionados con la construcción de la Carretera Panamericana.**

3.1. Requisitos fundamentales.

Tal y como ha quedado plasmado en apartados anteriores, si bien los Consejos Municipales tienen, al tenor del artículo 74 de la Ley 106 de 1973, la facultad legal de gravar las actividades

industriales, comerciales y lucrativas que se realicen en el respectivo distrito, para que ello sea jurídicamente viable, es requisito indispensable que concurren los siguientes elementos:

- a. Que el tributo haya sido previamente establecido mediante Ley formal, expedida conforme a los mecanismos previstos en la Constitución y la ley.

La potestad tributaria de los Municipios es derivada, es decir, se origina o surge de la Ley, razón por la cual los Municipios no pueden crear, mediante Acuerdo Municipal, tributos que no estén preestablecidos de manera expresa en una ley formal, expedida por la Asamblea Legislativa.

Este requisito encuentra fundamento en el principio de legalidad tributaria según el cual, nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren **legalmente establecidos** (arts. 48 y 242 C.P.).

En virtud de lo anterior, a pesar de que el numeral 48 del artículo 75 de la Ley 106 de 1973 prevé la posibilidad de que un Municipio pueda gravar con impuestos y contribuciones “cualquier otra actividad lucrativa”, no especificada en los numerales anteriores, para que el mismo se constituya en obligación exigible, deberá haber sido establecido por una ley formal y, posteriormente, mediante Acuerdo Municipal.

Al respecto cabe citar la jurisprudencia producida por la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia mediante fallo de 29 de septiembre de 2000:

“La jurisprudencia de esta Sala, así como del Pleno de la Corte Suprema, ha sostenido de manera reiterada, que la potestad tributaria de los Municipios es derivada, en la medida que se origina fundamentalmente en la Ley. Por esta razón, a los Municipios les está vedado la creación de tributos no previstos en una norma con rango legal.

“Si bien es cierto, el artículo 75 de la Ley 106 de 1973 establece que a los Municipios les es dable gravar las actividades lucrativas que se exploten en sus territorios, el comentado principio de legalidad tributaria se traduce en este caso, en que al no existir una ley que concretamente autorizara al Municipio de Parita a establecer un tributo sobre la actividad extradistrital antes enunciada, dicha Cámara Edilicia ha infringido de manera directa, el texto del artículo 17 de la Ley de Régimen Municipal.”

- b. Que el tributo haya sido establecido mediante Acuerdo Municipal, emitido conforme a la Ley y debidamente publicado en Gaceta Oficial.

De conformidad con el artículo 38 de la Ley 106 de 1973, para que las disposiciones de carácter municipal sean de obligatorio cumplimiento, deberán ser adoptadas mediante acuerdos o resoluciones emitidos por el Consejo Municipal respectivo.

Por regla general, los acuerdos y resoluciones de los Consejos Municipales entran en vigencia a partir de su promulgación, la cual se surte mediante su fijación en tablillas ubicadas en la

Secretaría del Consejo. No obstante, tratándose de acuerdos referentes a impuestos, contribuciones, derechos, tasas y adjudicaciones, la ley establece una excepción, al exigir, para que el acuerdo entre en vigencia y sea por tanto exigible, que sea publicado en la Gaceta Oficial (art. 39). Así pues, sólo después de la fecha de la publicación del Acuerdo Municipal respectivo en Gaceta Oficial puede ser exigible el pago de un impuesto municipal. La ley prevé incluso la posibilidad de que los acuerdos municipales entren en vigor en fecha distinta a la de su promulgación, esto es, después de su publicación, siempre que el propio acuerdo señale esa circunstancia (art. 38).

En este punto es del caso señalar que, en virtud del principio de irretroactividad de las normas jurídicas, consagrado en el artículo 43 de la Constitución Política, un acuerdo municipal no podrá tener vigencia anterior a su promulgación, aunque así lo señale su texto. Vemos así, que tanto el Acuerdo Municipal N°4 de 8 de mayo de 1995, constitutivo del régimen impositivo de Chepigana, como el Acuerdo Municipal N° 3 de 8 de mayo de 1995 que establece el régimen impositivo de Pinogana, señalan que entrarán en vigencia a partir de su aprobación, lo que en virtud de lo anterior no es jurídicamente viable.

En este sentido se ha manifestado la jurisprudencia de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, mediante fallos de 6 de febrero y 15 de octubre de 1998. El primero de ellos, señala:

“El Acuerdo Municipal N°1 de 14 de enero de 1997, dictado por el Consejo Municipal de San Miguelito, siendo un acto de adjudicación de tierras, no puede empezar a regir a partir de su sanción, como lo dispone el artículo segundo del acuerdo, sino a partir de su promulgación.

“La obligatoriedad de promulgar los acuerdos dictados por el Consejo Municipal está consagrada en el artículo 39 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, reformada por la Ley N° 52 de 12 de diciembre de 1984, el cual preceptúa que los ‘acuerdos deberán promulgarse por medio de su fijación en tablillas ubicadas en la Secretaría del consejo en la Alcaldía y en las Corregidurías’. Además, los acuerdos sobre impuestos, contribuciones, derechos, tasas y adjudicaciones de bienes municipales deberán publicarse en la Gaceta Oficial.

“Adicionalmente, el artículo primero del Decreto de Gabinete N° 26 de 7 de febrero de 1990, ‘Por el cual se dictan disposiciones relacionadas con la Gaceta Oficial’, consagra que la Gaceta Oficial es el Órgano de publicidad del Estado, en el que se hará la promulgación, de las Leyes, Decretos de Gabinete, Acuerdos y cualquier otro acto normativo, reglamentario o que contenga actos definitivos de interés general.

“Dado que el Acuerdo Municipal N° 1 de 14 de enero de 1997, resuelve que entrará a regir a partir de su sanción y firma, la Sala estima que la parte actora está amparada por el fonsus boni iuris, ya que para que el acto impugnado tenga eficacia y sea obligatoria y oponible a los administrados, debe ser promulgado.”

En virtud de lo anterior, el régimen impositivo vigente en el Distrito de Chepigana está constituido por el Acuerdo Municipal N°4 de 8 de mayo de 1995, que modifica el Acuerdo No. 1 de 6 de enero de 1980, publicado en Gaceta Oficial N°22,819 de 5 de julio de 1999, vigente

desde esta última fecha, mientras que el régimen impositivo vigente en el Distrito de Pinogana, está dado por el Acuerdo Municipal N°3 de 8 de mayo de 1995, que modifica el Acuerdo N°1 de 6 de enero de 1980, publicado en Gaceta Oficial N°22,948 de 10 de enero de 1996, fecha ésta a partir de la cual entró en vigor.

c. Que la reglamentación se haga en estricto apego a las normas constitucionales y legales que establecen limitaciones o restricciones al ejercicio de la potestad tributaria de los municipios:

c.1 La prohibición de gravar las actividades que tengan incidencia extradistrital, salvo ley expresa en contrario (art. 242 CP).

Al tenor del artículo 242 de la Constitución Política, por regla general, los municipios no pueden gravar con impuestos actividades que tengan incidencia fuera del distrito. Sólo cuando exista ley expresa en contrario, sería permitido a los municipios gravar actividades cuya incidencia trascienda los límites territoriales y jurisdiccionales del municipio, es decir, cuyos efectos sean extradistritales.

Esta norma ha sido desarrollada a nivel legal por los artículos 74 y 79 de la Ley 106 de 1973, sobre régimen municipal, ya citados en apartes anteriores.

Más allá de considerar la extensión territorial en la cual el sujeto pasivo del tributo realiza la actividad, para determinar si la incidencia de una actividad es de orden municipal o si por el contrario es de carácter nacional, para los efectos tributarios pertinentes, resulta útil recurrir, además, al análisis de elementos tales como la fuente legal de la obligación en virtud de la cual se realiza la actividad (p.e., si la actividad surge de un contrato con la nación, o si por el contrario surgió de una concesión municipal); qué autoridad promueve o gestiona el proyecto (si se trata de un proyecto del Gobierno Central, o si es del Gobierno Local); qué autoridad ha obtenido el financiamiento para la realización de la obra (si la obra ha sido financiada mediante empréstito, donación o cooperación otorgado(a) al Gobierno Central, o al municipio), y si la obra está destinada a llenar una finalidad pública o no.

c.2 La prohibición de gravar con impuestos los servicios regulados por el Ente Regulador de los Servicios Públicos y los bienes utilizados en la prestación de los mismos, salvo las excepciones que contempla la Ley (art. 3 de la Ley 26 de 1996, modificado por el artículo 43 de la Ley N°24 de 1999);

Tal y como ya hemos mencionado en apartados anteriores, por mandato del Artículo 3 de la Ley 26 de 1996, los servicios públicos regulados por el Ente Regulador de los Servicios Públicos y los bienes dedicados a la prestación de tales servicios, solamente pueden ser gravados con tributos de carácter nacional, no pudiendo ser gravados con ningún tipo de tributo de carácter municipal, con excepción de los impuestos de anuncios y rótulos, placas para vehículos y construcción de edificaciones y reedificaciones.

c.3 La prohibición de lo que ya ha sido gravado por la nación, salvo ley expresa en contrario.

Como se ha señalado, al tenor del Artículo 79 de la ley 106 de 1973, las cosas, objetos y servicios ya gravados por la Nación no pueden ser materia de impuestos, derechos y tasas municipales sino haber sido autorizado por una ley.

3.2 Viabilidad jurídica de que los Municipios de Darién puedan exigir el pago de impuestos municipales a las empresas constructoras por la ejecución de contratos relacionados con la construcción de la Carretera *Interamericana*.

Como ya hemos señalado, la potestad impositiva de los municipios es derivada, por cuanto está limitada a las materias que la ley prevé que pueden ser gravadas en el orden municipal. De allí que los municipios no puedan crear impuestos y contribuciones que no hayan sido previamente establecidos por ley.

Del examen de los artículos 74, 75, 76 y 77 de la Ley 106 de 1973, que enuncian las actividades, negocios, explotaciones, servicios y aprovechamientos especiales que pueden ser gravadas con impuestos municipales se desprende, con toda claridad, que no existe disposición legal alguna que respalde o permita el cobro de impuestos municipales por la construcción de carreteras, razón por la cual no sería jurídicamente viable que los municipios de la República establezcan mediante Acuerdo impuestos, tasas o contribuciones gravando dicha actividad, aun cuando la obra se desarrolle dentro del espacio territorial de dichos municipios exclusivamente pues, de lo contrario, se infringiría el artículo 48 de la Constitución Política (principio de legalidad tributaria).

Por otra parte, se debe tener presente que la construcción, reparación y/o mantenimiento de carreteras constituye en todo caso una obra de carácter nacional, por su impacto o repercusión en todos los sectores de la economía nacional. Ello es así, habida cuenta que las carreteras permiten intercomunicar a los sectores productivos e industriales con los centros del comercio y los servicios, facilitando a su vez las relaciones de consumo de bienes y servicios finales, originarios de diversos puntos de la geografía nacional, por agentes económicos cuya procedencia es igualmente diversa.

Por ello, al tenor del artículo 242 de la Constitución Política, no es viable, conforme a Derecho, que los Municipios graven con impuestos la construcción de carreteras, aunque las mismas no se extiendan más allá de la circunscripción territorial del Municipio pues, a pesar de esta circunstancia, su incidencia o impacto trasciende los límites de la municipalidad. En el caso que nos ocupa, la incidencia nacional de la obra se hace mucho más patente, pues se trata de la carretera interamericana, que es la obra de infraestructura vial más importante del territorio nacional, cuya importancia trasciende inclusive las fronteras nacionales.

Este ha sido el criterio reiterado por la Corte Suprema de Justicia, mediante fallos de 19 de septiembre de 1997 (construcción de la carretera Soná-Gurumal-El Tigre-San Lorenzo); 20 de marzo de 1997 (rehabilitación de la carretera David-Boquete); 29 de mayo de 2002

(construcción y mantenimiento de la carretera CPA-Santa Rita-Cerro Cama-La Arenosa) y 21 de marzo de 1997 (carretera interamericana), cuya lectura recomendamos para mayor ilustración.

Esperando de este modo haber satisfecho suficientemente su inquietud, nos suscribimos, no sin antes expresarle las seguridades de nuestro más alto aprecio y distinguida consideración.

Atentamente,

Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración.

AMdeF/dc/hf.