

Panamá, 27 de octubre de 2000.

Licenciado

JORGE L. HERRERA

Tesorero Municipal

del Distrito de Aguadulce,

Aguadulce Provincia de Coclé.

E. S. D.

Señor Tesorero Municipal:

En cumplimiento de nuestras funciones como Asesores de los funcionarios de la Administración Pública, nos permitimos ofrecer contestación a la Consulta que tuvo a bien elevar, a través de la cual solicita nuestro criterio jurídico relacionado con ciertos aspectos relativos con algunas actividades contempladas en la Ley N°.105 y 106, como en el Manual de Presupuesto Municipal preparado por el IPADEM, referente al cobro de los Impuestos Municipales.

PRIMERA INTERROGANTE:

“ a) Si los consultorios y clínicas privados con dos o más facultativos deben de pagar algún impuesto Municipal”.

Con respecto a lo anterior puedo informarle lo siguiente:

El artículo 40 de nuestra Carta magna, en su párrafo segundo a la letra preceptúa:

“Artículo 40.

...

No se establecerá impuesto o contribución para el ejercicio de las profesiones liberales y de los oficios y las artes”.

Sobre el concepto de Profesiones Liberales, el **DR. HUGO SILVESTRE**, nos dice:

“Se llama profesión liberal a aquella actividad en la que el poseedor de un título (por lo general Universitario), ejerce la profesión que inviste, en forma independiente y sin ninguna relación de dependencia con empleador alguno. Dentro de los Profesionales liberales están incluidos los ingenieros, abogados, **médicos**, dentistas, etc., y muchas otras del más diverso carácter. Sus emolumentos o ingresos tienen, casi siempre, el nombre de honorarios, y los mismos son fijados en aranceles especiales. Cuando el profesional está a sueldo en alguna empresa; su situación se convierte en la misma que la de cualquier otro empleado, en lo que se refiere a los derechos que le han otorgado las leyes laborales. La jurisdicción ha considerado en tales casos que ni interesada la forma en que se efectúe la remuneración, ya sea como sueldo fijo o como percepción de honorarios. Pero ha hecho sin embargo, algunas distinciones atendiendo a la situación de hecho en la que el profesional presta sus servicios jurídicos. El médico que, mediante el pago de una cantidad convenida de antemano, se obligó a atender a los empleados y obreros de una sociedad que concurren a su domicilio, en el día y la hora fijada, a remitirle la foja de atenciones y alta de los obreros sometidos a examen médico, no está vinculado por un contrato de empleo con la citada sociedad. (Diccionario Jurídico de Trabajo, Dr. Hugo Silvestre, pág. 153. Edit. Claridad S.A., Buenos Aires, 1960.” (El subrayado y resaltado es nuestro).

Apreciamos que dentro de la definición de profesionales liberales citadas en el párrafo anterior se encuentran los médicos, y por ende se les aplica el contenido del artículo 40 de la Constitución Política en cuanto a la exención fiscal se refiere.

A propósito de lo anterior, tenemos el Fallo del Pleno de la Corte Suprema de Justicia, de 9 de septiembre de 1977, el cual es del tenor siguiente:

“Literalmente definida, una actividad lucrativa es aquella que rinde una utilidad, una ganancia o provecho sin que importe si el origen es comercial o no. En el caso de los corredores de aduanas no podría ser comercial, pues como hemos dicho, éstos no pueden ejercer el comercio. No obstante, el recibo de honorarios de parte de los clientes permite clasificar a los Corredores de Aduanas entre aquellos que ejercen

una actividad no comercial sino profesional. Por lo tanto el impuesto asignado por la Tesorería Municipal a “Corredores de Aduanas Guillermo Martinelli” se produce por el simple hecho de ejercer una actividad que rinde beneficios económicos. Y, lo más importante aún, es que el no cumplimiento de esa obligación para con el fisco municipal trae como consecuencia la imposibilidad de ejercer esa actividad. Es decir, sin no se paga el impuesto no se puede ejercer la profesión de Corredor de Aduanas. Esto equivale a un gravamen de la profesión misma.

Obsérvese que a sí lo afirma el DR. CÉSAR QUINTERO, no es que no pueda grabarse la “renta o ingresos que un profesional reciba en concepto de ejercicio lucrativo de sus profesión” (Derecho Constitucional. Tomo I, 1967, pág.174)

La Corte comparte el criterio jurídico expuesto por el Procurador de la Nación, respecto a los fundamentos con que motiva su opinión de que el gravamen impuesto a Guillermo Martinelli viola el artículo 39 de la Constitución Política de la República, que es del siguiente tenor:

‘Toda persona es libre de ejercer cualquier profesión u oficio sujeta a los reglamentos que establezca la Ley en lo relativo a idoneidad, moralidad, previsión y seguridad social, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias.

No se establecerá impuesto o contribución para el ejercicio de las profesiones liberales y de los oficios y las artes...’

Dicha actividad lucrativa si bien no puede enmarcarse en estricto sentido, dentro de las profesiones liberales, por no tratarse de una profesión académica, si bien constituye un oficio, habida cuenta de que la actividad a que se dedica el agente corredor de aduanas es una ocupación habitual de orden intelectual que ejerce el agente corredor de aduanas en provecho propio. Y como se define claramente del artículo 39 inciso final, de la Constitución Política, los oficios no pueden ser gravados con impuestos o contribuciones.”

Conviene señalar sin embargo, que las personas que desempeñan profesiones liberales, oficio o artes, no están exentas del pago del impuesto sobre la renta. Ello es así, porque este gravamen no incide sobre el ejercicio mismo de las actividades mencionadas en el artículo 39 de la Constitución Política, toda vez

que el impuesto sobre la renta se aplica solamente sobre los ingresos que estas actividades producen. Por esta razón, quienes desempeñen las referidas actividades las pueden ejercer sin obstáculo alguno, con la sola obligación de cumplir con el impuesto sobre la renta aplicado a los ingresos, en la medida que ellos sean gravados por las leyes tributarias de la República.

Por su parte, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, se pronunció sobre un caso similar, en los siguientes términos:

“Sobre los actos de comercio que supuestamente causan el impuesto de la licencia comercial, y la necesidad de la misma, estima la Sala que los señalados por la institución estatal forman parte de la actividad profesional que desarrolla la empresa, y que no debe considerarse mercantiles puesto que no tienen una finalidad lucrativa.

...

La sala desea pese a lo anterior, llamar la atención sobre la forma social adoptada por los profesionales de la CLÍNICA ARANGO ORILLAC, S.A., para ejercer su actividad profesional.

Las sociedades anónimas, sociedades mercantiles por naturaleza, no pueden cobijar el ejercicio de una profesión liberal puesto que el propio Código de Comercio señala expresamente que las Sociedades Mercantiles se constituyen con el fin exclusivo de realizar actos de comercio.

El texto legal comentado señala:

‘Artículo 249: Las sociedades mercantiles sólo podrán constituirse con objeto de ejecutar conjuntamente actos de Comercio...’

La inteligencia de la norma es clara al expresar que las sociedades mercantiles se constituyen con el objeto de realizar actos de comercio, y no para ejercer un arte o profesión.

Las profesiones liberales por tanto, requieren constituirse bajo un género social distinto, como sería el de Sociedades Civiles, cuya naturaleza difiere sustancialmente de las sociedades mercantiles, en que no tiene por finalidad la especulación lucrativa.

...

Estos comentarios nos ilustran sobre la intención recogida y plasmada por el legislador a través de diversos cuerpos legales, sobre la imperatividad de que el ejercicio de una profesión liberal se ejecute mediante la constitución de una forma civil y no mercantil, como ocurre en este negocio, en que profesionales de odontología se constituyen en una sociedad netamente mercantil cual es la Sociedad Anónima CLARO, S.A., para ejercer una profesión.

...

Estos elementos deben ser tomados en cuenta al momento de precisar las razones legales expuestas por esta superioridad, cuando señala que no deben constituirse Sociedades Mercantiles para ejercer una profesión liberal, puesto que su finalidad y naturaleza jurídica precisan que no corresponde a una sociedad mercantil realizar una actividad que tal cual se deduzca de las normas legales estudiadas corresponde a una sociedad civil.

Esta superioridad desea hacer un llamado de atención a las Sociedades Mercantiles que actualmente están constituidas con la finalidad de ejercer profesiones liberales, para que tomen en cuenta el criterio esbozado por la Sala en este sentido.

Finalmente y en vista de que la controversia en estudio gira en torno a la aplicación del Impuesto de Licencia Comercial, y que se ha expuesto que el mismo no es aplicable a la CLINICA ARANGO ORILLAC, S.A., este Tribunal debe acceder a lo impetrado por el recurrente. En consecuencia, la Sala Tercera de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, DECLARA QUE ES ILEGAL la Resolución N°.213-4797 de enero expedida por la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, por lo que la CLINICA ARANGO ORILLAC, S.A., (CLARO S.A.) no está obligada a l pago de impuesto". (Cfr. Fallo de 6 de noviembre de 1992)."

En este orden de ideas, la Corte Suprema de Justicia hizo especial atención sobre el numeral 30 del artículo 75 de la Ley N°.106 de 1975, en cuanto que enumera las actividades que pueden ser gravadas por los municipios, entre las cuales menciona los laboratorios y clínicas comerciales o industriales de propiedad privada o de servicio público ..., permite concluir que, en principio, los

laboratorios y clínicas pueden ser gravadas por el municipio, ***siempre y cuando el supuesto impositivo no permita extenderlo al ejercicio de los profesionales de la medicina o de la salud, de manera que con ello se produzca la violación de la norma contenida en el artículo 40 de la Constitución.***

La intención de gravar a las Clínicas Privadas con el pago del impuesto municipal, no es un tema reciente, sino que el mismo se viene ventilando a raíz de la promulgación de la Ley N°.106 de 1973, que regula el Régimen Municipal.

Nuestra máxima Corporación de Justicia se ha referido sobre el tema en comento en las sentencias de 30 de septiembre de 1977, 21 de julio de 1993 y 12 de agosto de 1994.

Inicialmente se consideraba que no era factible gravar a las Clínicas Privadas por razón de lo normado en el artículo 39 de la Constitución Nacional de 1972 (Artículo 40 de la Constitución vigente), el cual taxativamente establece que “no se establecerá impuesto o contribución para el ejercicio de las profesiones liberales ...”. Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia despejó la duda en los siguientes términos:

“El principio constitucional contenido en el artículo 39 ampara desde luego a las personas naturales en su libertad para ejercer cualquier profesión u oficio, con las únicas limitaciones consignadas en la Ley y no a las personas jurídicas, cuya existencia surge del cumplimiento de las leyes que regulan esa materia motivada por el deseo de obtener ganancias o beneficios en los negocios o actividades que llevar a cabo”

De conformidad con esta Sentencia, este principio constitucional debe entenderse en el sentido de que pueden ser gravadas con el impuesto municipal las clínicas y laboratorios privados sólo cuando los mismos se dediquen a la explotación comercial, es decir, cuando la actividad ejercida sea con fines mercantiles o lucrativos. Es de suma importancia tener presente que las clínicas y laboratorios privados no siempre explotan el comercio, sino que las mismas pueden estar dedicadas solamente al ejercicio profesional, actividad que, por disposición constitucional (art.40) no puede ser gravada. (Cfr. Sentencia del Pleno de 21 de julio de 1993).

Posteriormente, la Corte Suprema de Justicia, mediante la Sentencia de fecha 12 de agosto de 1994, reafirmó el criterio vertido en las Sentencias anteriores, indicando que:

“El Pleno considera necesario agregar que la apuntada decisión no implica que le esté vedado a los Municipios establecer, mediante Acuerdo Municipal, impuestos que recaigan sobre hospitales y clínicas privadas, en

la medida en que la actividad se realice con carácter mercantil y lucrativo. Tal es el caso, por ejemplo, de las clínicas y hospitales o laboratorios que son de propiedad de empresas, normalmente de sociedades anónimas, dentro de las cuales el médico o profesional recibe su sueldo u honorario por el servicio que él presta a la empresa”.

Es importante señalar que los Municipios, al momento de establecer el impuesto que deben pagar las clínicas y laboratorios privados, deben hacerlo de manera precisa, sin ambigüedades, es decir, precisando que el mismo sólo es aplicable cuando dichas clínicas, hospitales y laboratorios privados se dediquen a lucrar con los servicios que prestan, mas no así cuando los profesionales de la salud lo hacen directamente como ejercicio libre de su profesión.

Este Despacho reitera su opinión, considerando importante evaluar los siguientes puntos cuando se deban gravar las clínicas privadas:

1. Las actividades efectuadas por las clínicas como personas jurídicas serán gravables en cuanto sean realizadas con carácter mercantil o lucrativo.
2. No es gravable el ejercicio mismo de la profesión de la medicina o de la salud.

SEGUNDA INTERROGANTE:

“ b) Si las piqueras de taxis (Cooperativas, sindicatos y piqueras independientes deberán pagar algún impuesto, sobre todo las cooperativas esencialmente)”

Respecto a esta segunda pregunta, relativa a si las cooperativas de taxis o las piqueras independientes, deben pagar algún tributo al municipio, le indicamos que de acuerdo con la Ley N°.17 de 1 de mayo de 1997, “Por la cual se establece el Régimen Legal de las Empresas Cooperativas”¹, éstas están exentas de todo impuesto nacional, conforme lo señala el artículo 106 de la citada Ley, mas no de impuestos municipales.

Dentro de este contexto, es importante citar lo establecido en nuestra Carta Magna, artículo 245, cuyo texto lee:

“Artículo 245: El Estado no podrá conceder exenciones de derechos, tasas o impuestos municipales. Los Municipios sólo podrán hacerlo mediante acuerdo municipal.”

Se aprecia la limitación que impone nuestra norma suprema al Estado para liberar a determinada institución, organización o asociación del pago de los

¹ Ver Gacert6a Oficial N°.23,279 de 5 de mayo de 1997.

tributos municipales, ya que dicha exención sólo corresponde hacerlo al propio municipio mediante acuerdo.

De dicho artículo, se erige una medida protectora de la autonomía municipal dentro de la esfera tributaria prohibiéndosele al Estado toda injerencia que implique excepción de tributos municipales, ya que dicho beneficio, sólo puede concederlo el propio Municipio mediante acuerdo.

Bajo esta perspectiva, en el Capítulo III de Impuestos y Contribuciones de la Ley 106 de 1973, el artículo 75, numerales 47 y 48 destacan este tipo de actividades, al establecer:

“Artículo 75. Son gravables por los municipios los negocios siguientes:

...

47. Uso de aceras y calles con fines de lucro; y,

48. Cualquier otra actividad...”

De estos numerales se desprende que la actividad de piqueras de taxis es una actividad lucrativa que fácilmente se ubica en los negocios arriba citados. En síntesis, este Despacho mantiene el criterio que sin perjuicio de las exenciones especiales establecidas por otras leyes y las que contempla la Ley N°.17 de 1997, las Cooperativas que realicen actividades lucrativas o comerciales dirigidas a terceros y que se encuentren desarrolladas dentro del Régimen Impositivo del respectivo Municipio de conformidad con la Ley N°.106 de 1973, deberán pagar el respectivo impuesto municipal.

TERCERA INTERROGANTE:

“ c) Las estaciones de Gasolina amparadas en la razón social de cooperativas”.

En este mismo orden de ideas, y bajo la misma concepción del párrafo anterior, debemos señalar que el numeral 8 de dicho artículo 75, establece que son gravables por los Municipios las Estaciones de venta de gasolina, kerosene, diesel y demás derivados.

El principio que rige o establece la posibilidad de que una actividad sea gravable o no por el Municipio, lo establece o determina su finalidad; o sea, si ésta se realiza con fines de lucro o no. Es por ello, que reafirmamos nuestra posición y, reiteramos que las Estaciones de Gasolina aunque estén amparadas en la razón social de Cooperativas, siempre y cuando realicen actividades lucrativas o comerciales dirigidas a terceros y, que se encuentren desarrolladas dentro del Régimen Impositivo del respectivo Municipio de conformidad con la Ley N°.106, deberán pagar el respectivo impuesto municipal.

CUARTA INTERROGANTE:

“ d) Si las multas que impone algunas dependencias del estado (ANAM, Comercio e Industrias etc.) deberían ser canceladas en las Tesorería Municipal “.

Para dar respuesta a su última pregunta debemos señalarle primeramente, que la **TESORERÍA MUNICIPAL**, es la dependencia de la Administración Municipal, que debe garantizar una eficiente labor de recaudo de los caudales pertenecientes a la Hacienda Municipal, ya sea que los mismos se generen de la potestad de imponer tributos, de prestación de servicios públicos locales o del desarrollo de actividades empresariales que la municipalidad realice.

Ahora bien, entre las funciones generales del Tesorero que se establecen en el artículo 57 de la Ley N°.106 de 1973, no se faculta a éste, para cobrar ningún tipo de tributo, gravamen, impuesto, tasa o multa que no pertenezca al Gobierno Municipal. La organización que adopte la Tesorería Municipal se basará en la demanda que tenga el Municipio sobre el ordenamiento financiero, la administración de sus ingresos y egresos, el volumen de trabajo y el monto de sus recursos presupuestarios y corresponde en forma autónoma al Consejo Municipal.

Dicha organización involucrará sistemas acordes y ágiles de dirección y racionalización de la actividad pública del Municipio, de tal forma que se obtenga, custodie y vitalice los recursos financieros; para que se distribuyan e inviertan de acuerdo a las normas vigentes.

El Tesorero Municipal es el encargado de atender oportunamente la cancelación de los compromisos adquiridos por el Municipio y es el ejecutor fiscal por ser el encargado de recaudar y custodiar los distintos valores e ingresos.

Por otra parte, debemos tener presente que la Hacienda Municipal está constituida por el Patrimonio, el Tesoro, Impuestos y Contribuciones y los Derechos y Tasas Municipales; es por ello, que el Patrimonio Municipal está constituido por el conjunto de bienes, rentas, impuestos, derecho, acciones, servicios, pertenecientes al municipio. De modo concreto lo integran:

1. Como bienes de uso público, las calles, avenidas, parques y plazas, paseos, caminos, puentes, fuentes y arbolados, siempre que no pertenezcan a la nación.
2. Todos los bienes que hayan adquirido por cualquier título así como los que corresponden según a la ley.
3. Todos los bienes mostrencos y vacante que se encuentren en el distrito.
4. Las herencias de los que fallecieron en sus jurisdicciones sin dejar herederos.
5. Las instalaciones y empresas mercantiles e industriales pertenecientes al Municipio.

6. Las rentas y demás productos de los bienes anteriormente enumerados.
7. Todos los demás derechos y acciones que adquieran a título oneroso o gratuito.²

Así también, el artículo 72 de la Ley 106 de 1973 establece específicamente todo lo que compone el Tesoro Municipal, y en numeral 2 señala lo siguiente:

“Artículo 72. El Tesoro Municipal lo componen, sin que ello constituya limitación;

1. ...
2. Las multas que impongan las autoridades municipales.
...”.

Por todo lo anterior, este Despacho es del siguiente criterio legal:

- a. La Autoridad Nacional del Ambiente y el Ministerio de Comercio e Industrias, son instituciones nacionales y no Municipales.
- b. Las multas que imponen dichas instituciones, son cobradas por las mismas, mediante los mecanismos establecidos en sus propias leyes;
- c. Los Tesoreros Municipales, sólo podrán cobrar las multas que impongan las autoridades municipales.
- d. Las multas que imponen estas instituciones, no deben ser canceladas en la Tesorería Municipal.

De esta manera, esperamos haber contribuido a la absolución de sus interrogantes, atentamente,

Ordal
diferenciado } **Alma Montenegro de Fletcher**
Procuradora de la Administración

ALMA MONTENEGRO DE FLETCHER
Procuradora de la Administración.

AMdeF/14/cch

² **Manual del Tesorero.** Publicado por el Instituto Panameño de Desarrollo Municipal (IPADEM). (Cfr. Art. 69 de la Ley 106 de 1973.)