

24 de octubre de 1996.

Honorable Concejal  
**JUAN MANUEL MORENO PÉREZ**  
Presidente del Consejo Municipal del  
Distrito del Barú.  
Puerto Armuelles,  
Provincia de Chiriquí.

Señor Presidente del Consejo:

En cumplimiento de nuestras funciones como Asesores de los servidores de la Administración Pública, nos permitimos ofrecer contestación a su Oficio s/n, calendado 25 de septiembre del año en curso, y recibido en este Despacho el día 9 de octubre, mediante el cual tuvo a bien elevar Consulta a esta Procuraduría, relacionada con el pago de impuestos municipales. Analicemos:

**PRIMERA INTERROGANTE:**

“Ocurrimos a su digno despacho a fin de que nos absuelva nuestra interrogante en lo que respecta al cobro de impuestos a las cooperativas; ya que en la actualidad aducen que están exentas del pago de los mismos. en otras palabras, deseamos que nos actualice la consulta #198 de 28 de setiembre (sic) de 1993, sobre el mismo tema, o si ha habido pronunciamiento alguno posterior a las antes citadas fechas.”.

Debemos señalar en primera instancia, que este Despacho mantiene el criterio jurídico, expresado en la Consulta No.198 de 28 de setiembre de 1993, en lo que al pago de impuestos municipales por parte de las cooperativas.

Sobre el particular, artículo 283 de la Constitución Política establece el deber que tiene el Estado en el fomento y fiscalización de las Cooperativas, así:

"Artículo 283. Es deber del Estado el fomento y fiscalización de las cooperativas y para tales fines creará las instituciones necesarias. La Ley establecerá un régimen especial para su organización, funcionamiento, reconocimiento e inscripción, que será gratuita".

La norma reproducida nos señala, que el Estado asume como obligación promover el cooperativismo, otorgándole un régimen jurídico especial, para integrar al desarrollo económico nuevas fuerzas productivas de particulares mediante la cooperación y la unión, facilitando de tal manera la obtención de créditos y la productividad, lo cual sería difícil en el marco de la individualidad.

Por su parte, la Ley No.38 de 22 de octubre de 1980, creó el Régimen legal de las Asociaciones de Cooperativas en los siguientes términos:

"Artículo 1: Las cooperativas son asociaciones formadas por personas naturales que, sin perseguir fines de lucro, tienen por objeto planificar y realizar actividades de trabajo o de servicio, de beneficio económico y social, encaminadas a la producción, distribución y consumo cooperativo de bienes y servicios con la aportación económica, intelectual y moral de sus asociados".

De la norma transcrita, se advierte que este tipo de Asociación no persigue fines de lucro, sino todo lo contrario, la misma propugna por el beneficio económico y social de sus asociados.

Las cooperativas gozan de cierto tipo de exenciones, tal y como se señala en el Capítulo VIII, "Exenciones, Protección, Derechos y Obligaciones", de la Ley No.38 de 1980. Así tenemos, que el artículo 76 del citado cuerpo legal, en su primer párrafo señala:

"ARTICULO 76: Sin perjuicio de las exenciones especiales establecidas por esta Ley u otras Leyes, las asociaciones cooperativas estarán exoneradas de todo impuesto nacional, contribución, gravamen, derecho, tasa, arancel de cualquier clase o denominación que recaiga o recayeran sobre lo siguiente:

- a) Constitución, reconocimiento, inscripción, funcionamiento de cooperativas, así como

en las actuaciones judiciales en que éstas intervengan, activa o pasivamente, ante los tribunales jurisdiccionales;

b) Inserción en la gaceta Oficial de todos aquellos documentos que requieran de su publicación;

c) El pago de impuestos nacionales sobre aquella porción de sus bienes reservada exclusivamente para el desarrollo de sus actividades;

ch) Los intereses y los excedentes correspondientes a los asociados de las cooperativas;

d) Pago del papel sellado, timbre, registro, anotación en todos los documentos bien sean que se otorgue a favor de ellas; y

e) Importación de maquinaria, equipo, repuestos, combustible, lubricantes, suministros y otros enseres, destinados para sus actividades.

Para esta última exención los reglamentos a esta Ley establecerán los procedimientos y requisitos necesarios que deberán cumplir las cooperativas que deseen ser beneficiarias.

DECRETO 31: Arts. 87 y 88"

Así, pues, si una Cooperativa se encuentra realizando actividades lucrativas, diferentes a su naturaleza, es decir, ejecuta actos de comercio, o mejor dicho actos de mediación sobre mercaderías, ya sea por medio de la compra-venta de mercancías o efectos del comercio con el objeto de lucrarse en su reventa o por cualquier otro medio de especulación mercantil, este actuar de la Cooperativa, queda enmarcado en lo previsto en los artículos 74 y 75 de la Ley No.106 de 1973 sobre Régimen Municipal, pudiendo en consecuencia el respectivo Municipio, proceder a gravar dicha actividad, sin infracción legal alguna.

### SEGUNDA INTERROGANTE:

" Por otra parte y como segunda interrogante, nos es necesario su opinión legal en lo que respecta al pago de impuestos al municipio respectivo por parte de las empresas constructoras privadas que realizan obras que se adjudican mediante licitaciones, y que son pagadas por fondos provenientes de organismos financieros a través del Estado. Las mismas realizan su actividad y extracción de materiales de la localidad y no pagan impuestos, ya que

consideran que por ser una obra de carácter social que hace el Estado no deben hacerlo”.

En 1973, el Consejo Nacional de Legislación dictó la ley No. 55 de 10 de julio, “por la cual se regula la administración, fiscalización y cobro de varios tributos municipales.”

El Capítulo Segundo de ese instrumento jurídico, regula lo atinente a los “Derechos sobre extracción de arena, cascajo, piedra de cantera, coral, piedra caliza, arcilla y tosca. Sobre los derechos a que tienen los Municipios por la extracción de esos materiales, el artículo 33 ibidem, dispone:

“ARTICULO 33: La extracción de arena, cascajo, piedra de cantera, coral, piedra caliza, arcilla y tosca que se realicen tanto en propiedades estatales como privadas, estará sujeta al pago de derechos al Municipio correspondiente, así:

a) Arena, cascajo y ripios, treinta y cinco centésimos de balboas (B/.0.35) por metro cúbico. (B/.0.27 por yarda cúbica).

b) Piedra de cantera, coral, piedra de caliza, diez centésimos de balboa (B/.0.10) por metro cúbico, (B/.076 por yarda cúbica).

c) Piedra para revestimiento, dos balboas (B/.2.00) por metro cúbico (B/.1.53 por yarda cúbica).

d) Arcilla y tosca para la venta destinada a rellenos cinco centésimos de balboa (B/.0.05) por metro cúbico (B/.038 por yarda cúbica).

e) Arcilla y tosca para otros usos, diez centésimos de balboa (B/.0.10) por metro cúbico (B/.0076) por yarda cúbica.

Los derechos que se causen por la extracción en los corregimientos del sector Atlántico y Pacífico de la Zona del Canal de Panamá, beneficiarán a los Municipios de Panamá y Colón respectivamente.

En los casos de extracción en áreas que no estén dentro de la jurisdicción de algún municipio, el derecho corresponderá al municipio ribereño.”

Por su parte, el artículo 37 de la Ley en comento, establece en que casos no se pagarán los derechos mencionados en el artículo 33. Dicha norma en su versión original disponía:

"ARTICULO 37: No causará el derecho que establece el artículo de esta Ley, la extracción de arena, piedra de cantera, tosca, arcilla, coral, cascajo y piedra caliza realizada por personas naturales, que reúna los requisitos siguientes:

1. Que se realice sin fines de lucro y en cantidades menores de cuarenta metros cúbicos (40 mts<sup>3</sup>) de arena y cascajo y de ochenta metros cúbicos (80 mts<sup>3</sup>) en los otros materiales;

2. Que dicho material sea extraído por el propio interesado, para la construcción de su vivienda permanente siempre que esta tenga un valor que no exceda de cinco mil balboas (B/.5,000) y esté situada en una comunidad de menos de (5,000) habitantes, o para pequeñas obras de mejoras en sus pedidos.

3. Que se haya otorgado el premio para la extracción a que se refiere el artículo 38 de esta Ley, previa verificación del cumplimiento de los dos requisitos anteriores.

Tampoco causará el derecho antes mencionado la extracción d materiales exclusivamente destinados a la construcción de obras nacionales o municipales."

El último párrafo de la disposición reproducida, es claro al señalar, que el pago de los mencionados derechos de extracción no se causaría en aquellos casos en que los materiales fueran exclusivamente destinados a la construcción de obras nacionales o municipales. Vale señalar, que la exención era amplia, ya que la misma beneficiaba a todas las empresas que construyen obras nacionales o municipales.

En 1986, el Órgano Ejecutivo dictó el Decreto Ejecutivo No. 17 de 22 de mayo por el cual se reglamenta el último párrafo del artículo 37 de la Ley 55 de 1973.

Los artículos 1 y 2 de este Decreto, señalan:

"ARTICULO 1. Las empresas constructoras de obras nacionales que requieran para su ejecución de arena, cascajo, piedra de cantera, coral, piedra caliza, arcilla y tosca, podrán extraer estos materiales de sus fuentes naturales cuando

así se encuentre pactado en los contratos pertinentes con el Ministerio de Obras Públicas o cualesquiera otros Ministerios o entidades autónomas, para lo cual las empresas comunicarán al Municipio respectivo las cantidades de material requeridas, previa aprobación del Ministerio o entidad respectiva que deberá acreditar que los materiales serán utilizados exclusivamente en la construcción de la obra de que se trate. La extracción de dichos materiales, conforme lo establece el último párrafo el Artículo 37 de la Ley 55 de 1973, no causará el derecho establecido en el Artículo 33 de la misma.

Se entienden por obras nacionales, para los efectos de este Decreto, las obras indicadas en el Artículo 2º de la Ley 35 de 1978.

ARTICULO 2: El Ministerio o entidad pública tendrá la obligación de hacer una inspección a la obra nacional construida para determinar el uso exclusivo del material extraído para los fines de obras nacionales por parte de la empresa contratista y sólo con la certificación de la misma podrá la empresa respectiva liberarse del pago de los derechos sobre la extracción de los materiales. En el evento de que la empresa haya utilizado parcialmente el material extraído para la construcción de la obra nacional amparada por el contrato, el pago de los derechos de extracción a que se refiere el Artículo 33 de la Ley 55 de 1973 recaerá sobre la porción no utilizada en la obra nacional contratada."

Por medio de la Ley No. 32 de 9 de febrero de 1996, se modifican las leyes 55 de 1973 y la Ley 3 de 1988 con la finalidad de adoptar medidas que conserven el equilibrio ecológico y garanticen el adecuado uso de los recursos minerales, y se dicten otras disposiciones."

Los objetivos de esta Ley, se encuentran plasmados en su artículo 1, así:

"ARTICULO 1: Son objetivos de la presente Ley:

1. Modificar las disposiciones que regulan la exploración y extracción de los minerales no

metálicos, para adoptar medidas que conserven el equilibrio ecológico y garanticen el adecuado uso de estos recursos minerales.

2. Incentivar la extracción de rocas, entre otras, los basaltos, las andesitas, granodioritas y calizas, para su uso como piedras en la industria de la construcción, como una opción minera ambiental viable.

3. Establecer una comisión consultiva de concesiones, para las exploraciones y explotaciones de minerales no metálicos utilizados como materiales de construcción.

4. Declarar inadjudicables los corales y los arrecifes coralinos, a excepción de los corales muertos de forma natural.

5. Facultar a los alcaldes municipales para sancionar, amonestar o multar a los que infrinjan disposiciones de la presente Ley."

El artículo 5 de esta Ley, modifica el último párrafo del artículo 37 de la Ley 55 de 1973, el cual ha quedado así:

"ARTICULO 5: El último párrafo del Artículo 37 de la Ley 55 de 1973 queda así:

"Artículo 37: No causará el derecho que establece el Artículo 33 de esta Ley, la extracción de arena, piedra de cantera, tosca, arcilla, coral, cascajo, y piedra caliza, realizada por personas naturales, que reúna los requisitos siguientes:"

...

Tampoco causará el derecho antes mencionado, la extracción de materiales exclusivamente destinados a la construcción de obras nacionales o municipales, realizadas directamente por el Estado panameño."

Ahora bien, no cabe la menor duda que la reforma introducida a la norma transcrita es importante, por el hecho de que a partir del 14 de febrero de 1996, fecha en que se promulgó en la Gaceta Oficial la Ley 32 de 1996, única y exclusivamente están exentos de pagar los derechos de extracción a que alude el artículo 37 de la Ley 55 de 1973, las personas que se encuentran en los supuestos señalados en los numerales 1 al 3 de esa norma. Cabe advertir, que el cambio más trascendental se dio en el último párrafo del artículo en comento, ya que se señala que para que proceda la exoneración del derecho de extracción de materiales destinados a la construcción de obras nacionales o municipales, es

indispensable que las mismas sean realizadas directamente por el Estado panameño, lo cual significa, que si tales obras son construídas por empresas particulares si procede el pago de los derechos al Municipio respectivo.

### TERCERA INTERROGANTE:

" Para concluir, también le consultamos si las clínicas privadas y laboratorios privados deben o no pagar el impuesto respectivo por la actividad que realizan, toda vez que las asociaciones o médicos que la poseen, también llegan a la conclusión de que están exentos del pago de impuestos".

En relación a este último tema, debemos observar lo que establece el artículo 40 de la Constitución Política, veamos:

"ARTICULO 40. Toda persona es libre de ejercer cualquier profesión u oficio sujeta a los reglamentos que establece la Ley en lo relativo a idoneidad, moralidad, previsión y seguridad sociales, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias".

Para determinar el alcance y sentido de la norma constitucional en mención, nos permitimos citar conceptos expuestos en criterios anteriores, en que éste Despacho se pronunció sobre materia similar, señalando:

" Debe tenerse presente además que, ya la Corte Suprema de Justicia, en sentencia de 30 de septiembre de 1977, refiriéndose al artículo 39 de la Constitución de 1972, que es similar al artículo 40 de la Constitución vigente, aclara que: "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 leyes que regulan esa materia motivada por el deseo de obtener ganancias o beneficios en los negocios o actividades que llevan a cabo. (Lo subrayado es nuestro).

De acuerdo con este Fallo, es perfectamente factible gravar con impuestos municipales a personas jurídicas tales como hospitales, laboratorios y clínicas. Ello es así por cuanto la protección Constitucional en comento solamente es aplicable a las personas naturales que ejercen profesiones liberales u oficios".

Como es apreciable, el Fallo en mención aclara que todas las profesiones liberales no pueden ser gravadas en razón de su ejercicio, pero las clínicas privadas, como negocios lucrativos, si son perfectamente gravable; en consecuencia le es aplicable el impuesto que señala el artículo 75 de la Ley 106 de 1973, sobre "Régimen Municipal", tal como quedó modificado por el artículo 39 de la Ley 52 de 1984.

"ARTICULO 75: Son gravables por los Municipios los negocios siguientes:

1. ...

30. Hospitales, laboratorios y clínicas comerciales e industriales de propiedad privada, o de servicio público".

Con relación a este tema, la Corte Suprema de Justicia Pleno, en Fallo de 12 agosto de 1994, sobre el Acuerdo No.14 de 20 de agosto de 1991 dictado por el Consejo Municipal del Distrito de Penonomé, declaró 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 un sueldo u honorario por el servicio que el presta a la empresa".

Y determinó en particular, en relación al numeral 30 del artículo 75 de la Ley 106 de 1973:

"... enumera las actividades que pueden ser gravadas por los municipios, entre las que menciona los laboratorios y clínicas comerciales o industriales de propiedad privada o de servicio público, (numeral 30).

Las disposiciones constitucionales y legales que se mencionan en el párrafo anterior, permiten concluir que, en principios, los laboratorios y clínicas privadas 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".

(El subrayado es nuestro).

Es por tanto necesario, determinar la naturaleza civil de las clínicas privadas, ya que si bien hay fines de lucro en su actividad, esta actividad es la de una profesión liberal, independientemente de que clase de sociedad revista dicha clínica, mercantil o civil.

Consideramos por tanto, como los criterios más importantes a evaluar para gravar a las clínicas privadas, los siguientes:

1. Las actividades efectuadas por las clínicas como personas jurídicas serán gravables en cuanto sean realizadas con carácter mercantil o lucrativo, y

2. No es gravable el ejercicio mismo de la profesión de la medicina o de la salud.

En estos términos esperamos haber atendido debidamente su solicitud.

De usted, con toda consideración y aprecio.

**ALMA MONTENEGRO DE FLETCHER  
PROCURADORA DE LA ADMINISTRACIÓN**

AMdeF/14/au