

C-NO.323

Panamá, 31 de diciembre de 2001.

Licenciado

Ventura Vega

Tesorero Municipal,
Distrito de Panamá.
Ciudad.

Señor Tesorero Municipal:

Cumpliendo con nuestra función constitucional y legal de servir de consejera jurídica de los servidores públicos administrativos que consultaren sobre la interpretación de la ley o el procedimiento por seguir en determinado caso, procedemos a dar respuesta a su consulta TM-519/01 de fecha 4 de octubre del presente año y recibida en este Despacho el 10 de octubre, mediante la cual nos solicita una aclaración y reevaluación de la Consulta N°28 de 11 de febrero del 2000, absuelta al Director de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas sobre el pago del impuesto de las casas de alojamiento ocasional.

En efecto, este despacho absolvió consulta al Director General de Ingresos respecto a la práctica o política del gobierno central de permitir que los Municipios recibiesen el producto del impuesto de las casas de alojamiento ocasional que se encontrasen dentro de su jurisdicción como un

subsidio, con la retención del 3% en concepto de gastos de manejo o administración, o permitir que las Tesorerías Municipales de cada distrito cobrasen directamente dicho impuesto.

En aquella ocasión, nuestra opinión se fundamentó, específicamente, en la información suministrada por la Dirección General de Ingresos sobre la naturaleza del impuesto que era de carácter nacional por razón de los fallos emitidos por la Corte Suprema de Justicia, y, como dijimos en aquella ocasión, no era el momento del cuestionamiento legal respecto a quién correspondía la competencia tributaria del impuesto de las casas de alojamiento ocasional.

Ahora bien, el punto medular de su inquietud se centra en determinar si el impuesto sobre casas de alojamiento ocasional es un tributo nacional o municipal a la luz de las normativas existentes sobre la materia.

Sobre el tema en particular, consideramos necesario hacer referencia a las normas tanto constitucionales como legales relacionadas con la materia.

Veamos:

Constitución Nacional:

"Artículo 261. La Ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica.

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

El artículo 261 de la Constitución Política establece el principio de que los impuestos con que se grave a los contribuyentes deben estar en proporción directa a la capacidad económica del mismo.

El artículo 242 precitado señala que los impuestos municipales son aquellos que no tienen incidencia fuera del Municipio, salvo las excepciones que establezca la Ley. Es decir, que la regla general es que todo impuesto que trascienda la circunscripción municipal será de carácter nacional. La norma constitucional señala como excepción que un impuesto puede ser municipal aun cuando tenga incidencia fuera del distrito.

Código Fiscal:

Mediante el Decreto de Gabinete N°24 de 1° de febrero de 1972¹ fueron adicionados los artículos 1057-N al 1057-Q del Código Fiscal, los cuales

¹ Gaceta Oficial N°17,033 de 4 de febrero de 1972

establecen y regulan el impuesto sobre las pensiones o casas de alojamiento ocasional.

En tales normas se determina que este impuesto se cobrará mensualmente de acuerdo a una tarifa diaria por habitación. Se dice, igualmente, que, sobre este tipo de negocios, hay 6 categorías o clases, de acuerdo a su localización geográfica, la frecuencia de su uso y al precio que se cobre.

Ley 106 de 8 de octubre de 1973:

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

...

...

12. Casas de Alojamiento Ocasional, prostíbulos, cabarets y boites.

..."

"Artículo 21: Es prohibido a los Consejos:

...

...

6. Gravar con impuestos lo que ya ha sido gravado por la Nación;

..."

"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."

El Decreto de Gabinete N°24, antes mencionado, otorgó rango nacional al impuesto de casas de alojamiento ocasional. Sin embargo, al año

siguiente, con la promulgación de la Ley sobre el Régimen Municipal, se establece como actividad sujeta al régimen impositivo municipal las "casas de alojamiento ocasional, ..."

Es oportuno señalar que la Ley N°8 de 1° de febrero de 1954, sobre el Régimen Municipal, establece en el artículo 93, numeral 16, como actividad gravable las "casas de alojamiento, de huéspedes y de pensiones".

Como se observa, de las disposiciones en referencia, pareciera que la intención del legislador patrio ha sido la de que el impuesto de casas de alojamiento ocasional, fuese de naturaleza municipal, pues vemos que ya la Ley 8ª de 1954 había dispuesto que el mismo impuesto fuese municipal, abarcando también las casas de huéspedes y de pensiones.

A nuestro juicio, esta adición al Código Fiscal le confirió el mismo significado tanto a las casas de alojamiento ocasional como a las pensiones, excluyendo el concepto de casas de huéspedes, las cuales indicamos habían sido gravadas por los municipios en virtud del artículo 93, numeral 16 de la Ley 8ª de 1954.

En cuanto al pago de los impuestos por categorías establecido en el Decreto Ejecutivo N°24 de 1972, es propio de las pensiones, que como bien se dice se encuentran en la categoría de hospedajes, debajo de los hoteles y antes de las casas de huéspedes y posadas.

En algunos países las pensiones se clasifican en pensiones de lujo, de primera, segunda y tercera categoría, en razón de los servicios que ofrecen.

Consideramos que el conflicto de competencias originado por el impuesto de "casas de alojamiento ocasional", es de carácter conceptual, toda vez que el Código Fiscal lo asimila a "pensiones". No obstante, a nuestro juicio, el mismo término tiene otra acepción en la ley de régimen municipal, pues lo relaciona con las actividades de carácter sexual que se realizan en los establecimientos llamados "push botton".

Afirmamos lo anterior, dado que la Ley 106 de 1973, al establecer en su artículo 75 qué actividades estarían sujetas al pago de impuestos municipales, hizo la diferencia entre aquellos negocios dedicados a brindar servicio propio de hospedaje y aquellos dedicados específicamente a amparar actividades de carácter sexual en los cuales la estadía se cobra por hora.

Veamos la redacción de los numerales 11 y 12 del artículo 75 de la Ley sobre el Régimen Municipal:

"Artículo 75. Son gravables por los Municipios los negocios, actividades o explotaciones siguientes:

...

11. Hoteles, casa de huéspedes, pensiones, moteles y similares;

12. Casa de alojamiento ocasional, prostíbulos, cabarets y boites;

..." (las negritas son nuestras)

La confusión de este concepto no es extraña, pues nuestra legislación pocas veces se ha ocupado en definir el mismo; sin embargo, uno de los instrumentos jurídicos que nos ofrece una definición es la Resolución N°220 de 19 de junio de 1998, emitida por el Ministerio de Comercio e Industrias,

mediante la cual se aprueba el Manual para la tramitación de registros o licencias comerciales o industriales y el sistema de clasificación de actividades económicas por el tipo de licencia o registro para ser utilizado en la Dirección General de Comercio Interior.

En dicho Manual en la clase 5510 referentes a Hoteles, Campamentos y otros tipos de hospedajes temporales con o sin servicio complementarios, encontramos las siguientes actividades:

- "55101 Servicio de alojamiento en hoteles - A
- 55102 **Servicio de alojamiento en pensiones** -A
- 55103 *Casa de Ocasión -A
- 55104 *Alojamiento ocasional - A

*1. Casa de ocasión: sitio donde se brinda servicio de alternadoras.

*2. Alojamiento ocasional: **sitio donde la estadía se cobra por fracción de hora.**

55109 Otros servicios de alojamiento (aparta-hoteles, cabañas, moteles)" (las negritas son nuestras)

A nuestro juicio, desde el punto de vista jurídico y técnica legislativa la Ley 106 de 1973 despejó la confusión conceptual que introdujo el Decreto de Gabinete N°24 de 1972, estableciendo claramente, según la naturaleza de la actividad, cuáles son los objetos del impuesto respectivo, o sea, los hoteles, casas de huéspedes, pensiones, moteles y similares, casas de alojamiento ocasional, prostíbulos, cabarets y boites.

Ahora bien, sobre el tema de fondo que nos ocupa, o sea la naturaleza del impuesto de las "casas de alojamiento de ocasional", este despacho hace mención a la sentencia de fecha 22 de 1980 de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, mediante la cual se impugnó el Acuerdo N°24 de 6 de mayo de 1979 expedido por el Consejo Municipal de San Miguelito, que gravaba a las casas de alojamiento ocasional por turnos definidos.

Este fallo se limita a reproducir otro fallo de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, fechado 22 de abril de 1980, el cual concluye indicando de que el Decreto de Gabinete N°24 de 1° de febrero de 1972, creo el impuesto nacional, el cual excluye el derecho a los Municipios a gravar las mismas actividades, pues se produciría la doble tributación, principio contemplado en la Ley de Régimen Municipal.

Los fallos en cuestión consignan la opinión del Procurador de la Administración de esa época, quien sostuvo que no existía la infracción de la doble tributación alegada, pues la Ley 106 de 1973 le permite cobrar dicho impuesto.

De la lectura de ambos fallos, se deduce claramente, que se obvió el punto jurídico más relevante, cual es sí la norma que establece el impuesto municipal de "casa de alojamiento ocasional..." derogó el impuesto nacional sobre la misma actividad, establecido mediante el Decreto de Gabinete N°24 de 1972.

Nuestra Opinión:

En este caso existe un conflicto de interpretación, el cual no se ha resuelto por un enfoque particular de la ley por parte de la Sala Tercera de la Corte Suprema, acentuado con el correr de los años.

El ordenamiento jurídico nacional contiene las fórmulas correctas de solución al problema planteado. Ambas leyes son especiales, pues regulan una actividad igual; sin embargo, existe un elemento el cual debe ponderarse, consistente en el tiempo de sus aprobaciones.

En la obra "Introducción al Estudio de la Ley" del Doctor Harley James Mitchell se consigna la opinión del jurista Carlos Fabrique Méndez, la cual es relevante reproducir a continuación:

"Los errores en la técnica legislativa pueden generar dudas sobre la correcta aplicación de una ley frente a otra. Para despejarlas debemos tener en cuenta los siguientes principios:

Si el hecho jurídico está consolidado se rige por la ley vigente al tiempo de su consolidación.

Las leyes no pueden desconocer derechos adquiridos, por no ser retroactivas.

La ley posterior prevalece sobre lo anterior.

La ley especial se prefiere sobre la ley general.

Las leyes procesales son de inmediato cumplimiento. El estanco

procesal iniciado se termina conforme a la ley que regía al momento de su iniciación.

Cuando un mismo caso de manera general está regulado por el Código Civil y el Código de Comercio, prevalece la norma del Código Civil.

Las leyes que regulan íntegramente una materia derogan todas las leyes anteriores sobre el mismo asunto."²

En materia tributaria es la Asamblea Legislativa el órgano facultado para imponer impuestos, pues los mismos solo se establecen mediante Ley (art. 153, numeral 10 de la Constitución Nacional).

Por esa razón los impuestos municipales han sido establecidos en la misma ley que regula el Régimen Municipal.

Esta Ley, desde el punto de vista de técnica legislativa al no derogar expresamente el impuesto nacional creado sobre la misma actividad objeto de la consulta, generó dudas sobre la correcta aplicación de la Ley 106 de 1973 frente a los artículos del Código Fiscal, adicionados por el Decreto de Gabinete N°24 de 1° de febrero de 1972.

En nuestra opinión, la Ley 106 de 1973 derogó tácitamente los artículos 1057-N al 1057-Q del Código Fiscal, ya que el Órgano responsable de fijar los impuestos dispuso regular la misma materia dentro del Régimen Municipal.

El artículo 79 esclarece el punto en discusión al indicar que "Las cosas, objetos y servicios ya

² Mitchell, Harley James. Introducción al Estudio de la Ley. 1999. Págs. 49-50

gravados por la Nación no pueden ser materia de impuestos, derechos y tasas municipales sin que la ley autorice especialmente su establecimiento."

A nuestro entender, en virtud del principio de la única tributación, un impuesto nacional puede convertirse en un impuesto municipal, sólo si la ley así lo establece, cual es el punto en cuestión de esta consulta.

El artículo 36 del Código Civil despeja toda duda al respecto al establecer lo siguiente:

"Artículo 36. Estimase insubsistente una disposición legal por declaración expresa del legislador o por incompatibilidad con disposiciones especiales posteriores, o por existir una ley nueva que regule íntegramente la materia a que la anterior disposición se refería."

La decisión del legislador de establecer como impuesto municipal "las casas de alojamiento ocasional", refleja la intención del Estado de fortalecer la autonomía municipal, cumpliendo así con las disposiciones constitucionales.

El conflicto planteado, a nuestro juicio, puede resolverse por dos vías.

Mediante una ley que expresamente derogue los artículos del Código Fiscal que hoy día son aplicados por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas para cobrar el impuesto de las casas de alojamiento de ocasión.

Que los Municipios afectados por la medida adoptada por el Ministerio de Economía y Finanzas, eleven solicitud para que le sean traspasados los montos cobrados por dicho impuesto, en virtud de que el mismo es de naturaleza municipal. De no obtener respuesta satisfactoria, pudieran presentar un proceso contencioso administrativo de interpretación y apreciación de validez ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, para que sea esta instancia como guardiana de la legalidad, quien decida el conflicto de leyes que actualmente existe.

Pudiera esgrimirse que la cuestión que nos ocupa ya ha sido sometida a la Corte Suprema de Justicia y que ésta ha indicado que el impuesto de las "casas de alojamiento ocasional" es de carácter nacional y no municipal. Sin embargo, es importante tener presente lo siguiente:

De conformidad con la Ley, la Doctrina y los principios generales del derecho, las decisiones de las autoridades jurisdiccionales de la República, una vez se encuentren ejecutoriadas son definitivas y de obligatoria ejecución, decisiones que resuelven situaciones muy particulares, con obligatoriedad únicamente para las partes del proceso.

No obstante, lo inmediatamente expuesto, muchos fallos de la Corte Suprema de Justicia, al dirimir una controversia sometida por particulares, contienen exégesis de las instituciones sometidas a sus evaluaciones jurídicas, las cuales pueden contener elementos vinculantes para el resto de la sociedad panameña. De allí que la Doctrina le otorgue a tales fallos el carácter de "Jurisprudencia", bastando para ello que tales opiniones de la Corte Suprema de Justicia sumen tres o más fallos sobre el punto en cuestión.

En esta dirección, es imperativo observar que la propia Corte Suprema de Justicia ha variado sus criterios, su propia jurisprudencia, pues la ciencia del Derecho, producto natural de la evolución y desarrollo de la dinámica de la sociedad panameña, así lo exigen. Algunas veces, por imperiosa necesidad de corrección; otras, porque así lo dicta el estadio de desarrollo de las Ciencias Jurídicas que refleja la realidad del momento, la cual es cambiante.

En el caso que nos ocupa, los fallos aquí citados no constituyen una jurisprudencia, por un lado; y por el otro, a nuestro juicio, su enfoque puede ser revisado.

De esta forma absolvemos su interesante consulta, esperando que nuestras reflexiones le sean de utilidad en la búsqueda de solución al problema jurídico planteado.

Atentamente,

Alma Montenegro de Fletcher

Procuradora de la Administración

AMdeF/12/cch.