

14 de enero de 2002

**Proceso Contencioso  
Administrativo de  
Nulidad.**

**Concepto.**

Interpuesta por el Licdo. José de Jesús Pinilla, en representación del **Instituto Panameño de Turismo (IPAT)**, para que se declare nulo, por ilegal, los renglones 1.1.2.5.42 y 1.1.2.5.43 del Acuerdo N°9 del 7 de octubre de 1988, expedido por el **Consejo del Municipio de Antón**, Provincia de Coclé, por el cual se establece el nuevo Régimen Impositivo Municipal.

**Señor Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia:**

Con nuestro habitual respeto concurrimos ante ese Honorable Tribunal, a fin de emitir concepto sobre la Demanda Contencioso Administrativa de Nulidad que se enuncia en el margen superior del presente escrito.

En estos proceso actuamos en interés de la Ley, en virtud de lo dispuesto en el numeral 3, artículo 5 del Libro I de la Ley N°38 de 31 de julio de 2000, por la cual se aprueba el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Administración.

**I. La pretensión de la parte actora.**

El demandante, en ejercicio de la acción popular, pide a su Digno Tribunal que se declaren nulos, por ilegales, los renglones 1.1.2.5.42 y 1.1.2.5.43 del Acuerdo N°9 del 7 de octubre de 1988, expedido por el Consejo del Municipio de Antón, Provincia de Coclé, por el cual se establece el nuevo Régimen Impositivo Municipal.

**II. Las normas que se aducen como infringidas y los conceptos de infracción a las mismas, son los que a seguidas se copian:**

1. A juicio del demandante, el acto acusado viola el literal f, del artículo 4 del Decreto Ley N°22 de 15 de septiembre de 1960. El texto de la norma es el que a seguidas se copia:

**"Artículo 4:** El patrimonio del Instituto estará constituido por:

...

f) La totalidad del servicio de hospedaje que por este medio se establece y que consiste en el diez por ciento (10%) del valor total del importe de la cuenta de hospedaje. Esta tasa será percibida por el Instituto Panameño de Turismo, quien la reglamentará."

**Concepto de la Violación:**

"Dichos renglones violan el artículo 4 acápite f del Decreto-Ley No.22 de 15 de septiembre de 1960 en el sentido que los mismos gravan con un nuevo impuesto la actividad de prestación de servicios de hospedaje y hotelería, los cuales han sido gravados previamente por el Decreto-Ley N°22 de 1960 modificado por la Ley 83 de 22 de diciembre de 1976 la cual le introdujo algunas modificaciones al régimen orgánico del IPAT.

Este Decreto-Ley No. 22 de 1960 modificado por la Ley 83 de 1976, establecen entre otras cosas la Tasa de un 10% que debe percibir el Instituto Panameño de Turismo por la totalidad del servicio de hospedaje que brindan las empresas dedicadas a la prestación de los servicios de hospedaje y hotelería relativo al valor total del importe de la cuenta de hospedaje.

Tal gravamen regulado por Ley, impone la obligación a las empresas dedicadas al servicio de hospedaje de cobrar a sus usuarios o clientes el 10% del valor total de la cuenta de hospedaje, porcentaje este relativo a la Tasa de

hospedaje, por lo que al gravar dicha actividad mediante el Acuerdo Municipal del Distrito de Antón No. 9b de 1998 se incurre en un doble gravamen por la Nación y por el Municipio en cuestión."

2. También se considera violado el artículo segundo de la Resolución N°75-95A de 27 de diciembre de 1995, denominada "Reglamento de Hospedaje":

**"ARTÍCULO SEGUNDO:** Los Administradores, Dueños o Representantes de las empresas o establecimientos comerciales que presten servicio de hospedaje, retendrán el diez por ciento (10%) del valor total del importe de cada cuenta de hospedaje. Estas personas serán responsables solidarias con el contribuyente del pago del servicio, en caso de que no hagan las retenciones en la forma indicada."  
(Las negritas son nuestras)

Como concepto de infracción, se señala que el acto impugnado viola la norma transcrita, dado que se gravan con nuevos impuestos municipales actividades que previamente habían sido gravadas por ley y reglamentadas por la Resolución del IPAT.

Agrega que el artículo segundo de la Resolución N°75-95A de 27 de diciembre de 1995, claramente reglamenta el cobro de la tasa de hospedaje, así como los procedimientos de fiscalización y control, para la recaudación de la misma. Con esta violación se genera, en concepto de la entidad demandante, una doble tributación, castigándose injustificadamente el servicio de hospedaje y hotelería público, en desmedro del desarrollo turístico nacional.

3. Se estima infringido el artículo 21, numeral 6, de la Ley 106 de 1973, sobre el Régimen Municipal:

**"Artículo 21:** Es prohibido a los Concejos:  
...

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

...".

Se alega que al ser gravadas las actividades de hotelería y hospedaje mediante el Acuerdo N°9b de octubre de 1998, por el Municipio de Antón, se castiga doblemente una actividad previamente regulada por la Nación a través de la Ley N°106 de 1973, por lo que este segundo gravamen es nulo e ilegal, dado que, pese a las facultades otorgadas a los Municipios por la Constitución y la ley, éstos sólo podrían gravar una actividad previamente gravada si así se estableciera mediante una ley.

4. Por último, se dicen violados los artículos 231 y 242 de la Constitución Política, que señalan lo siguiente:

**"Artículo 231:** Las autoridades principales tienen el deber de cumplir y hacer cumplir la Constitución y Leyes de la República, los decretos y órdenes del Ejecutivo y las resoluciones de los tribunales de la justicia ordinaria y administrativa."

- o - o -

**"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."

### **III. Opinión de la Procuraduría de la Administración.**

Constituye el acto impugnado los renglones 1.1.2.5.42 y 1.1.2.5.43 del Acuerdo N°9 del 7 de octubre de 1988, del Consejo del Municipio de Antón, Provincia de Coclé, el cual establece el nuevo Régimen Impositivo de dicho Municipio.

Los renglones del Régimen Impositivo cuya nulidad se solicita establecen lo siguiente:

"1.1.2.5.42 CASAS DE HOSPEDAJE Y PENSIONES.

Se refiere a las Casas donde se alojan Personas en forma Permanente y a la Pensiones que son ocupadas por personas de Tipo Transitorio por Período de tiempo, Pagarán por Mes o Fracción de Mes:

De B/.15.00 a B/.100.00.

1.1.2.5.43 HOTELES Y MOTELES Y CABAÑAS Tomando en cuenta su ubicación Comercial y capacidad Productiva, Los Hoteles y Moteles pagarán por cada cuarto o Habitación Por mes:

De B/3.00 a B/20.00."(sic)

Como se ha visto, el argumento principal en que la parte actora basa su pretensión es que a través de los actos impugnados, el Municipio de Antón pretende gravar una actividad que se encontraba previamente gravada por la Nación, esto es la actividad de prestación de servicios de hospedaje y hotelería gravada con la Tasa de Hospedaje establecida por el literal f) del artículo 4 del Decreto-Ley N°22 de 1960.

Este Despacho no comparte la opinión expresada por la entidad demandante, pues si bien es cierto el numeral 6 del artículo 21 de la Ley N°106 de 1973, modificada por la Ley N°52 de 1984, prohíbe a los Municipios gravar lo que ha sido gravado por la Nación, en el presente caso no existe identidad entre los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias establecidas por las normas estudiadas que lleve a concluir se da un supuesto de doble tributación.

Según el tratadista Héctor Villegas, hay doble o múltiple imposición cuando el mismo contribuyente es gravado dos (o más) veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo

período de tiempo, y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario. De este concepto extrae los siguientes requisitos para que se configure este fenómeno:

1. Identidad del sujeto pasivo: el contribuyente gravado debe ser el mismo.
2. Identidad del hecho imponible; el gravamen debe derivar del mismo hecho generador, siendo ello lo fundamental, y no el nombre que se asigna a los respectivos impuestos cobrados en distintas jurisdicciones.
3. Identidad temporal: la imposición doble o múltiple debe ser simultánea, ya que si se grava el mismo hecho imponible pero con respecto a diferentes períodos de tiempo, habrá imposición sucesiva, y no doble o múltiple imposición.
4. Diversidad de sujetos fiscales: la doble imposición puede provenir de la coexistencia de dos o más autoridades fiscales en el orden nacional. (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones Depalma, Buenos Aires. 1974. p. 101)

Ahora bien, el Decreto Ley N°22 de 15 de septiembre de 1960, tal y como quedó modificado por la Ley N°83 de 12 de diciembre de 1976, Orgánica del Instituto Panameño de Turismo, dispone, en su artículo 4 numeral f), que forma parte del Patrimonio del Instituto: "La totalidad del servicio de hospedaje que por este medio se establece y que consiste en el diez por ciento (10%) del valor total del importe de la cuenta de hospedaje. Esta Tasa será percibida por el Instituto Panameño de Turismo, quién la reglamentará."

En uso de las facultades que le reconoce la Ley, la Junta Directiva del IPAT dictó la Resolución N°75-95, de 27 de diciembre de 1995, denominada "Reglamento de Hospedaje". Los artículos segundo y tercero de dicha resolución rezan así:

**"ARTÍCULO SEGUNDO:** Los Administradores, Dueños o Representantes de las empresas o establecimientos comerciales que presten servicio de hospedaje, **retendrán** el diez por ciento (10%) del valor total del importe de cada cuenta de hospedaje. Estas personas serán responsables solidarias con el contribuyente del pago del servicio, en caso de que no hagan las retenciones en la forma indicada." (Las negritas son nuestras)

- o - o -

**"ARTICULO TERCERO:** Los Administradores, Dueños o Representantes de las empresas o establecimientos de hospedaje presentarán a más tardar el día 10 de cada mes un Reporte de **Retención** de las sumas facturadas dentro del mes inmediatamente anterior, así como la **retención** del diez por ciento (10%) hecho en concepto del servicio de hospedaje.

El importe de dicho servicio será entregado al Instituto Panameño de Turismo dentro de los veinte días siguientes al mes vencido, en efectivo o mediante cheque certificado de gerencia, expedido a favor del Instituto Panameño de Turismo."

Como puede observarse en las normas transcritas de la ley y el Reglamento, el sujeto pasivo de la Tasa de Hospedaje lo constituye el usuario o cliente del servicio de hospedaje prestado por el hotel, motel, cabaña o pensión, no la persona jurídica o natural propietaria de dichos establecimientos, a quien sólo corresponde actuar como agente retenedor del tributo. Entendemos que la contraprestación a la Tasa pagada

por los contribuyentes la constituye el uso de la infraestructura turística.

Por otro lado, el impuesto que el Municipio de Antón establece mediante los actos atacados y que se fundamenta en el numeral 11 del artículo 75 de la Ley N°106 de 1973 (el cual faculta expresamente a los Municipios a gravar los hoteles, casas de huéspedes, pensiones, moteles y similares), claramente tiene por sujeto pasivo de la obligación tributaria a dueños de los establecimientos donde se brinden servicios de hospedaje. Lo indica de esta manera el literal A) del artículo I Régimen Impositivo tantas veces mencionado, que dice que toda persona que establezca en el Distrito de Antón, cualquier negocio, empresa o actividad gravable, está obligado a comunicarlo inmediatamente al Tesoro Municipal.

Así pues, no existe supuesto de doble tributación, toda vez no hay identidad entre los sujetos pasivos sobre los que recae las obligaciones tributarias establecidas por el literal f) del artículo 4 del Decreto-Ley N°22 de 1960 y los renglones 1.1.2.5.42 y 1.1.2.5.43 del Acuerdo N°9 del 7 de octubre de 1988.

Es importante destacar que mediante Fallo de 18 de diciembre de 1996, la Sala Tercera se pronunció sobre un caso similar al que ahora nos ocupa, señalando en dicha ocasión que al gravar los Municipios mediante Acuerdo la actividad correspondiente a hoteles y moteles, se violaba la prohibición legal de la doble tributación, consagrado en el artículo 21, numeral 6, en concordancia con el artículo 79 de la Ley N°106 de 1973, pues la actividad hotelera se encontraba gravada por la tasa creada por el literal f) del



artículo 4 de la Ley N°83 de 1976, que reformó el Decreto-Ley N°22 de 1960.

No obstante, en nuestra opinión, la Honorable Sala debe revisar esa posición, toda vez que la doble tributación, y la prohibición a los Ayuntamientos de gravar a una misma persona con tributos por el mismo hecho generador, debe necesariamente ser definida como una identidad entre el sujeto pasivo tributario y el hecho generador; y esto es así, pues la finalidad última de la prohibición a la doble tributación consiste en no sobrecargar fiscalmente a un mismo sujeto tributario.

Por último, y en cuanto a la supuesta violación de los artículos 231 y 242 de la Constitución Política, cabe señalar que las infracciones a la Carta Fundamental no son revisables ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa, ya que esta es una competencia privativa del Pleno de la Corte Suprema.

Por las anteriores consideraciones, recomendamos respetuosamente a los Honorables Magistrados que componen la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, declaren NO SON ILEGALES los renglones 1.1.2.5.42 y 1.1.2.5.43 del Acuerdo N°9 del 7 de octubre de 1988, expedido por el Consejo del Municipio de Antón.

**Del Honorable Magistrado Presidente,**

**Licda. Alma Montenegro de Fletcher  
Procuradora de la Administración**

AMdeF/17/mcs

Licdo. Víctor L. Benavides P.  
Secretario General