

REPÚBLICA DE PANAMÁ



Vista Número 1050

MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Panamá, 14 de octubre de 2020

Proceso Contencioso
Administrativo de Nulidad.

El Licenciado Alvaro Almengor Carvajal, quien actúa en su propio nombre y representación, solicita que se declare nula, por ilegal, la frase "representantes legales cuando sean" contenida en el artículo 13 del Acuerdo 110 de 30 de diciembre de 2019, dictado por el Concejo Municipal del distrito de Arraiján, publicado en Gaceta Oficial 28948-A de 27 de enero de 2020.

Concepto de la Procuraduría
de la Administración.

Honorable Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia.

Acudo ante usted de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 5 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, con la finalidad de intervenir en interés de la ley dentro del proceso contencioso administrativo de nulidad descrito en el margen superior.

I. Acto acusado de ilegal.

La acción contencioso administrativa de nulidad que ocupa nuestra atención, ha sido promovida por el Licenciado Alvaro Almengor Carvajal, en su propio nombre y representación con el objeto que se declare nula, por ilegal, la frase "representantes legales cuando sean" contenida en el artículo 13 del Acuerdo 110 de 30 de diciembre de 2019, dictado por el Concejo Municipal del distrito de Arraiján, publicado en Gaceta

Oficial 28948-A de 27 de enero de 2020 (Cfr. fojas 1-9 del expediente judicial).

II. Disposiciones que se aducen infringidas.

El Licenciado Alvaro Almengor Carvajal, manifiesta que el acuerdo acusado vulnera las siguientes disposiciones:

A. Los artículos 8 (numeral 1), 38, 39 y 40 de la Ley 76 de 13 de febrero de 2019, los que, en su orden, se refieren al principio de legalidad; quiénes son los obligados tributarios; la clasificación de los obligados tributarios; y la definición del término contribuyente (Cfr. fojas 3-5 del expediente judicial);

B. El artículo 444 del Código de Comercio que indica que los directores no contraerán responsabilidad personal por las obligaciones de la sociedad, pero responderán personal o solidariamente, según el caso, para con ella y para con terceros (Cfr. fojas 5-6 del expediente judicial); y

C. Los artículos 84, 87 y 94 de la Ley 106 de 1973, los que, respectivamente, disponen que toda persona que establezca en los distritos de la República cualquier negocio, o empresa o actividad gravable, está obligada a comunicarlo al Tesoro Municipal; que la calificación o aforo de las personas o entidades naturales o jurídicas sujetas al pago de los impuestos, contribuciones y servicios que establece esta Ley, corresponden al Tesorero Municipal; y que los gravámenes o derechos establecidos por el Municipio para aquellas actividades cuyo impuesto, derecho o contribución hayan sido previamente determinados se aforarán o calificarán a cada contribuyente (Cfr. fojas 6-8 del expediente judicial).

III. Breves antecedentes del caso.

Al sustentar el concepto de violación de las disposiciones que estima infringidas, el Licenciado Alvaro Almengor Carvajal, argumenta que el Concejo Municipal del distrito de Arraiján con la aprobación del Acuerdo Municipal 110 de 2019, acusado de ilegal, traspassa su facultad reglamentaria estableciendo que los representantes legales son los responsables del pago del tributo municipal por actividades comerciales cuando las leyes, cito: "municipales en la materia, no lo determinan de forma expresa. Los Concejos Municipales solo pueden designar quienes (sic) son los obligados tributarios por autorización de la ley, no por auto regulación de sus Acuerdos" (Cfr. foja 3 del expediente judicial).

Igualmente, expresa el Licenciado Alvaro Almengor Carvajal, que el nuevo Código de Procedimiento Tributario se aplica de forma supletoria en cuanto a las relaciones tributarias municipales por mandato del artículo 1 de ese cuerpo normativo, mismo que dispone que los obligados a pagar impuestos son las personas naturales o jurídicas a los que la ley tributaria le impone el cumplimiento de tales obligaciones, y como quiera que las excerptas legales que rigen "la vida tributaria municipal", no definen a los representantes legales como obligados tributarios, mal puede el acuerdo objeto de controversia, otorgarse dicha facultad (Cfr. foja 4 del expediente judicial).

Así mismo, indica el actor que el artículo 13 del Acuerdo Municipal 110 de 2019, objeto de reparo, desconoce que los únicos aforados antes de iniciar su vida económica en el

Municipio de Arraiján son los propietarios de los negocios que a la postre se convierten en contribuyentes municipales y nos sus representantes legales (Cfr. fojas 6 y 8 del expediente judicial).

Agrega, que quien ejerce las funciones de representante legal de un propietario, especialmente una persona jurídica, no es aforado por el Tesorero Municipal antes de iniciar el negocio en dicho municipio, por lo tanto, en su opinión: "no es responsable del pago del tributo como afirma el artículo 13 del Acuerdo 110 de 2019"; y que la determinación de quién efectúa los pagos dentro de una empresa es una decisión propia de la sociedad, por lo que, la entidad demandada, yerra al establecer que el representante legal de una compañía es el responsable de pagar impuestos (Cfr. foja 6 del expediente judicial).

IV. Concepto de la Procuraduría de la Administración.

Una vez analizados los argumentos en los cuales el Licenciado Alvaro Almengor Carvajal, sustenta su pretensión; y revisado el expediente judicial, este Despacho procede a emitir concepto.

Respecto al análisis de la acción que ocupa nuestra atención, este Despacho es de la opinión que no le asiste la razón al recurrente, puesto que; en primer lugar, el Concejo Municipal del distrito de Arraiján, al emitir el Acuerdo 110 de 30 de diciembre de 2019, objeto de reparo, actuó conforme a lo que establece la ley, sin infringir el principio de legalidad, que en nuestro derecho positivo aparece recogido en el artículo 34 de la Ley 38 de 2000, que entre otras cosas,

5

dispone que: "Las actuaciones administrativas en todas las entidades públicas se efectuarán con arreglo a las normas de informalidad, imparcialidad, uniformidad, economía, celeridad y eficacia, garantizando la realización oportuna de la función administrativa, sin menoscabo del debido proceso legal, con objetividad y con apego al principio de estricta legalidad."

En relación el mencionado principio de legalidad, el autor colombiano Antonio Arciniegas en su obra Estudios sobre Jurisprudencia Administrativa, señala lo siguiente:

"...todas las actuaciones de la administración están subordinadas a la ley, de modo que aquélla solo puede hacer lo que ésta le permite con las finalidades y en la oportunidad previstas y ciñéndose a las prescripciones, formas y procedimientos determinados por la misma. La nulidad es la consecuencia jurídica de la no observancia del principio de legalidad." (ARCINIEGA A., Antonio José. Estudios sobre Jurisprudencia Administrativa. Tomo I. Editorial TEMIS, Bogotá, 1982. Pág. 10).

Es imperativo indicar, que la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, sobre Régimen Municipal, contempla en el artículo 1 que el Municipio es una organización política autónoma de la comunidad establecida en un distrito, por tanto, está encargada de administrar sus propias necesidades, y en consecuencia, tiene la capacidad de normar, regular y administrar los asuntos públicos de su competencia, que se ejerce en su respectivo nivel dentro del distrito.

En ese orden de ideas, el principio de legalidad constituye un elemento fundamental de la Administración Pública, de ahí que las competencias y atribuciones de los distintos órganos que lo integran y, en este caso, de los

organismos de los gobiernos locales, son aquéllas que aparecen de manera expresa en el ordenamiento jurídico que los regulan, por lo que en el proceso bajo examen resulta imperativo analizar, la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, modificada por la Ley 66 de 29 de octubre de 2015, cuyo contenido describe las atribuciones de los Concejos Municipales, así:

"Artículo 17. Los Concejos Municipales tendrán competencia exclusiva para el cumplimiento de las siguientes funciones:

1. Formular, con la participación del Alcalde y la colaboración y asesoría del Ministerio de Planificación y Política Económica, la política de desarrollo del Distrito y los corregimientos;

2. Estudiar, evaluar y aprobar el Presupuesto de rentas y gastos municipales, que comprenderán el programa de funcionamiento y de inversiones municipales, para cada ejercicio fiscal que elabore el alcalde con la colaboración del Ministerio de Economía y Finanzas. El programa de inversiones municipales será consultado con las Juntas Comunales respectivas;

...

8. Establecer impuestos municipales, contribuciones, derechos y tasas, de conformidad con las leyes, para atender los gastos de administración, servicios e inversiones municipales.

...

31. Ejercer todas las demás señaladas por la Constitución Política, las leyes y su reglamento.

..." (Lo destacado es nuestro).

Del texto de la norma citada, se infiere, que los Concejos Municipales tienen entre sus facultades, la dispuesta en el numeral 8, para establecer impuestos municipales, contribuciones, derechos y tasas, de conformidad con las leyes, y evidentemente, para establecer los mecanismos o procedimientos, en virtud de las atribuciones legales

concedidas a ellos, para procurar el cobro de dichos tributos a todos los contribuyentes de ese Municipio.

En atención a lo anterior, este Despacho cree necesario, indicar lo establecido en el artículo 18 de la citada Ley del Régimen Municipal, cuyo contenido describe las demás funciones que tendrán los Concejos Municipales, de la siguiente manera:

"Artículo 18. Los Concejos Municipales tendrán además las siguientes funciones:

...
7. Examinar, cuando lo considere conveniente, las cuentas y cualesquiera otros documentos relativos a la hacienda municipal y tomar las medidas convenientes a los intereses del Municipio en esta materia;

...
12. Todas las demás señaladas por la Constitución y las leyes.

..." (La negrita es de la Procuraduría de la Administración).

Conforme a los artículos señalados en los párrafos anteriores, este Despacho advierte que la actuación del Concejo Municipal al emitir el Acuerdo 110 de 30 de diciembre de 2019; se ajusta perfectamente a las competencias con las que cuenta el Concejo Municipal y que están señaladas por Ley, en virtud de eso, se observa que el artículo 18 (numeral 7) de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, citado, sobre el Régimen Municipal, indica que el Consejo Municipal tiene por función examinar la hacienda municipal y tomar las medidas convenientes a los intereses del Municipio en esta materia.

Asimismo, es preciso indicar lo que señala nuestra Carta Magna en el artículo 242 (numeral 9) cuando se refiere a las funciones del Consejo Municipal; y que expresa lo siguiente:

"Artículo 242: Es función del Consejo Municipal, sin perjuicio de otras que la Ley señale, expedir, modificar, reformar y derogar acuerdos y resoluciones municipales, en lo referente a:

...

5. La aprobación o la eliminación de impuestos, contribuciones, derechos y tasas, conforme a la Ley.

9. Las materias vinculadas a las competencias del municipio, según la Ley. Los acuerdos municipales tienen fuerza de Ley del respectivo municipio.

..." (Lo resaltado es nuestro).

Ahora bien, ante este escenario descrito, resulta claro, además, que la Constitución le otorga a los Concejos Municipales la función de expedir, modificar, reformar y derogar acuerdos y resoluciones, estableciendo que los acuerdos municipales tienen fuerza de Ley dentro de los respectivos municipios.

Tal como ha venido desarrollando esta Procuraduría, lo expuesto hasta aquí nos permite afirmar que el Concejo Municipal actuó *con apego al principio de estricta legalidad*, al emitir el Acuerdo 110 de 30 de diciembre de 2019, toda vez que a juicio de este Despacho contaba con la competencia legal, derivada de la Constitución Política, como de la Ley Sustancial que regula el Régimen Municipal, para establecer una estructura tributaria, en que se definen los tipos de impuestos y contribuciones, y determinar sobre quién o quiénes recae la obligación del pago de los mismos.

Como corolario de lo anterior, es pertinente indicar, que el Régimen Municipal panameño está consagrado, entre otros, por el conjunto de normas establecidas en la Constitución

Política, en su Título VIII "Régimen Municipal y Provincial", en la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, y sus modificaciones y en la Ley 37 de 29 de junio de 2009, "Que descentraliza la Administración Pública", y que establecen, entre otras cosas, el funcionamiento de todos los municipios de la República, y en donde están facultados para promulgar, los llamados Acuerdos Municipales para establecer las particularidades de cada uno.

Así las cosas, la Ley 37 de 29 de junio de 2009, citada, en su Título X, Capítulo I (Formas de Pago y Prescripción), específicamente en su artículo 108, establece lo siguiente:

"Artículo 108 Los impuestos, contribuciones, derechos, rentas y tasas fijas en el Régimen Impositivo por el Municipio serán pagados en la Tesorería Municipal y/o los agentes de cobros que se autoricen por Acuerdo Municipal.

El número de identificación que el Municipio otorgue a los contribuyentes será el Registro Único de Contribuyente asignado por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas para identificar a sus contribuyentes.

Se exceptúan de la aplicación de este artículo los negocios clasificados como temporales." (La negrita es de esta Procuraduría).

Visto lo anterior, este Despacho cree necesario señalar, el contenido de los artículos 12 y 13 del Acuerdo 110 de 30 de diciembre de 2019, emitido por el Concejo Municipal de Arraiján. Veamos.

"Artículo 12. Este impuesto recae sobre todas las actividades que con fines lucrativos se realicen en el Distrito de Arraiján, abarcando sin que ello constituya una limitación, de los negocios comerciales, industriales, de servicio y otros de carácter lucrativo."

"Artículo 13. Serán responsables del pago, los propietarios como personas naturales y *representes legales cuando sean personas jurídicas de los negocios que son objeto de este Impuesto.*" (Énfasis suplido).

En esa línea de pensamiento, tal como observa este Despacho, el aspecto medular y relevante de la pretensión del demandante, radica, en que a su criterio, no pueden ser considerados como responsables del pago de los tributos municipales, los representantes legales de los contribuyentes bajo la figura de persona jurídica.

Conforme a lo anterior, esta Procuraduría cree conveniente, para lograr una mejor aproximación al tema en análisis, indicar lo que la Ley 76 de 13 de febrero de 2019, "Que aprueba el Código de Procedimiento Tributario", establece en cuanto los tributos y a los contribuyentes. Veamos.

La citada Ley, en su artículo 3, establece el concepto y la clasificación de los tributos, señalando lo siguiente:

"Artículo 3. Concepto y clasificación de los tributos. Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de la potestad tributaria y como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la Ley, al que esta vincula el deber de contribuir con el objeto de satisfacer necesidades públicas.

Los tributos se clasifican en:

1. Impuestos.
2. Tasas.
3. Contribuciones especiales."

Así mismo, los artículos 38, 39 y 40 de la citada excerta legal, se refieren a los sujetos y a los obligados tributarios, mismos que sucesivamente indican que:

"Artículo 38. Obligados Tributarios. Son obligados o sujetos pasivos tributarios las personas naturales o jurídicas, así como las entidades o corporaciones a las que la Ley tributaria impone el cumplimiento de obligaciones materiales, sustantivas y/o formales."

"Artículo 39. Clasificación de los obligados tributarios. Son obligados tributarios los siguientes:

1. Los contribuyentes.
2. ...

..."

"Artículo 40. Contribuyente. Contribuyente es el obligado tributario designado por la Ley, quien realiza la conducta descrita como hecho generador de la obligación tributaria.

También tendrán la condición de contribuyentes en las leyes en que así se establezca, las comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan un patrimonio separado susceptible de tributación.

Será contribuyente directo aquel que realiza el hecho generador, y se convierte en deudor por cuenta propia.

Por contribuyente indirecto se entenderá aquel que, a pesar de no haber realizado el hecho generador, la Ley le impone realizar el pago a la Administración Tributaria, convirtiéndose en deudor por cuenta ajena."

Luego de analizados los artículos citados y contenidos en la Ley 76 de 13 de febrero de 2019, "Que aprueba el Código de Procedimiento Tributario", resulta oportuno indicar, que contribuyente, es "quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos, ya sean impuestos, tasas o contribuciones especiales".

Asimismo, la definición de contribuyente alcanza a toda persona física, más conocida como persona natural, y por otro lado, a la persona jurídica, que nace mediante instrumento, la cual la Ley, le reconoce derechos y facultades para contraer obligaciones civiles y comerciales, y que frente al Estado, le otorga derechos, pero también obligaciones derivados de los tributos.

En otras palabras, los contribuyentes, son las personas naturales, comunidades, sociedades, asociaciones, agrupaciones, o entes de cualquier especie con o sin personalidad jurídica que causen o deban retener impuestos en razón de las actividades que desarrollan.

En ese orden de ideas, y para establecer la diferencia entre personas naturales o jurídicas, se requiere señalar, lo contemplado en los artículos 38, 64 y 73 del Código Civil:

"Artículo 38. Las personas son naturales o jurídicas.

Son personas naturales todos los individuos de la especie humana cualquiera que sea su edad, sexo, estirpe o condición.

Es persona jurídica una entidad moral o persona ficticia, de carácter político, público, religioso, industrial o comercial, representada por persona o personas naturales, capaz de ejercer derechos y de contraer obligaciones."

"Artículo 64. Son personas jurídicas:

1. Las entidades políticas creadas por la Constitución o por la Ley;
2. Las iglesias, congregaciones, comunidades o asociaciones religiosas;
3. Las corporaciones y fundaciones de interés público creadas o reconocidas por ley especial;

4. Las asociaciones de interés público reconocidas por el Poder Ejecutivo;

5. Las asociaciones de interés privado sin fines lucrativos que sean reconocidas por el Poder Ejecutivo; y

6. Las asociaciones civiles o comerciales a las que la ley concede personalidad propia independiente de la de cada uno de sus asociados."

"Artículo 73. Las personas jurídicas estarán representadas judicial o extrajudicialmente por personas naturales que las leyes o los respectivos estatutos, constituciones, reglamentos o escrituras de fundación determinen, y falta de esta determinación, las personas que un acuerdo de la comunidad, corporación o asociación de que se trata designe con tal objeto."
(Lo resaltado es de este Despacho).

Así las cosas, la representación legal de una empresa, la ejerce aquella persona que, conforme a la designación establecida en los estatutos, constituciones, reglamentos o escrituras de fundación, sea designado para tal fin, y quien actuará como la cara legal de la empresa.

En ese sentido, y desde el punto de vista societario, el representante legal, se constituye como el signatario de todas las actividades operativas de la sociedad, asumiendo responsabilidades legales, y ocupándose de los aspectos legales que involucran, entre otros, las declaraciones y pagos de los impuestos nacionales y municipales.

En cuanto a lo expresado, si bien el contribuyente es el designado por Ley, para ser frente a las obligaciones tributarias, producto de la conducta descrita como hecho generador; es decir, el presupuesto establecido en la Ley para tipificar el tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria conforme al artículo 33 de la Ley

76 de 13 de febrero de 2019, no es menos cierto, que estos, puedan ser representados por un administrador o representante legal, para tal fin.

Lo anterior, es como consecuencia del tipo de actividad que realiza el contribuyente, y del resultado de su estructura administrativa y comercial; como por ejemplo, la tipificada por la Ley 32 de 26 de febrero de 1927 "*Sobre Sociedades Anónimas*", que prevé la figura del representante legal, y por otro lado las Sociedades de Responsabilidad Limitada SRL, regida por la Ley 4 de 9 de enero de 2009, cuya administración, dirección y representación de la sociedad es dirigida por la figura del administrador. En ninguno de los dos casos señalados, se requiere que la figura que representa a la sociedad, sea necesariamente, accionista, miembro de la junta directiva o dueño de la sociedad.

Lo expresado es así, toda vez que, el contribuyente o aforado, para los efectos del pago de tributos lo constituye la sociedad anónima; siendo estas representadas judicial o extrajudicialmente por personas naturales, quienes asumen responsabilidades legales, que involucran, entre otras cosas, las declaraciones y pagos de los impuestos nacionales y municipales.

Con lo anotado, tampoco podemos perder de vista lo establecido en el artículo 155 (numeral 2) de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, "*Que reforma el Código Fiscal, adopta medidas fiscales y crea el Tribunal Administrativo Tributario*", que introduce un importante decálogo de principios y condiciones generales a favor del contribuyente, señalando que éste tiene:

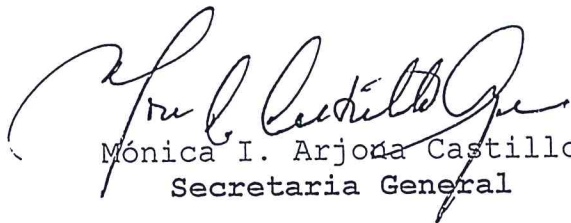
"Derecho a ser considerado y tratado como un contribuyente cumplidor de sus obligaciones, mientras que no se aporte prueba concluyente de lo contrario".

En virtud de los planteamientos expuestos, esta Procuraduría solicita a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que NO ES ILEGAL la frase "Representantes Legales cuando sean" contenida en el artículo 13 del Acuerdo 110 de 30 de diciembre de 2019, emitido por el Concejo Municipal del distrito de Arraiján.

Del Honorable Magistrado Presidente,



Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración



Mónica I. Arjona Castillo
Secretaria General

Expediente 354812020