

REPÚBLICA DE PANAMÁ



**MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN**

Vista Número 1252

Panamá, 9 de diciembre de 2009

**Proceso Contencioso
Administrativo de
Nulidad.**

**Concepto de la
Procuraduría de
la Administración.**

El licenciado **Virgilio Vásquez Pinto**, actuando en su propio nombre y representación, solicita que se declare nula, por ilegal, la nota 201-01-857 de 20 de octubre de 2005, emitida por la **directora general de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas**.

Señor 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, para intervenir en interés de la Ley en el proceso contencioso administrativo de nulidad descrito en el margen superior, sin perjuicio de que mediante la Vista 1224 de 30 de noviembre de 2009, esta Procuraduría promovió y sustentó un recurso de apelación en contra de la providencia de 31 de julio de 2009, en virtud de la cual se admitió la mencionada demanda, toda vez que de acuerdo al criterio expuesto por esa Sala en el auto de pruebas 267 de 25 de mayo pasado, emitido dentro del expediente 713-07, en estos casos, en razón de la aplicación supletoria de lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 1139 del Código Judicial, el recurso de apelación se concede en efecto devolutivo.

I. Acto acusado de ilegal.

El licenciado Virgilio Vásquez Pinto, quien actúa en su propio nombre y en representación, demanda la nulidad de la nota 201-01-857 de 20 de octubre de 2005, emitida por la directora general de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante la cual se dio respuesta a la consulta elevada por el Instituto

Panameño Autónomo Cooperativo, sobre las exoneraciones tributarias de que gozan las asociaciones cooperativas.

Esta Procuraduría considera oportuno reiterar, el criterio emitido mediante la Vista 1224 de 30 de noviembre de 2009, en el sentido que la nota 201-01-857 de 20 de octubre de 2005, acusada de ilegal, no constituye un acto administrativo, por lo que no puede ser demandado ante la jurisdicción contencioso administrativa, toda vez que se trata de una mera opinión emitida por la entonces directora general de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

II. Normas que se aducen infringidas y los conceptos de las supuestas infracciones.

La parte actora manifiesta que se ha infringido el numeral 2 del artículo 106 de la ley 17 de 1 de mayo de 1997; el artículo 1 de la ley 106 de 30 de diciembre de 1974, modificado por el artículo 65 de la ley 6 de 2 de febrero de 2005; así como los artículos 14 y 36 del Código Civil. (Cfr. conceptos de infracción de la foja 8 a la foja 11 del expediente judicial).

III. Concepto de la Procuraduría de la Administración.

La pretensión del demandante para que se declare nula, por ilegal, la nota 201-01-857 de 20 de octubre de 2005, emitida por la directora general de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, se sustenta en el argumento que las cooperativas no tienen la obligación de pagar el 2% correspondiente al impuesto de transferencia de bienes inmuebles, toda vez que de conformidad con el artículo 106 de la ley 17 de 1 de mayo de 1997, dichas asociaciones están exoneradas de todo impuesto nacional, contribución, gravamen, derechos, tasas y arancel de cualquier clase o denominación, que recaiga sobre actividades inherentes a su funcionamiento, (Cfr. fs. 9 y 10 del expediente judicial).

Antes de entrar al análisis de fondo del caso bajo examen, resulta pertinente referirnos al concepto y a los fines de las cooperativas establecidos en

el artículo 6 de la ley 17 de 1997, el cual señala que las cooperativas son asociaciones privadas constituidas por personas naturales y jurídicas, las cuales constituyen empresas que, sin perseguir fines de lucro, tienen por objetivo planificar y realizar actividades de trabajo o de servicios de beneficio socioeconómico, encaminadas a la producción, distribución y consumo cooperativo de bienes y servicios, con la aportación económica, intelectual y moral de sus asociados.

En ese sentido, observamos que dicha definición lleva implícito un sistema o régimen de cooperativismo que rige a favor de la cooperación en el orden económico y social, tal como lo destaca el autor Manuel Ossorio en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, al definir el término cooperativismo de la siguiente manera:

“Desígnase como cooperativismo la tendencia o doctrina favorable a la cooperación en el orden económico y social, que tiene su manifestación en el acercamiento de las personas o de grupos de ellas para la realización de su ayuda recíproca en el cumplimiento y obtención de determinadas finalidades.

El cooperativismo alcanza tales fines mediante la formación de sociedades cooperativas o de organismos mutuales, representativos de una forma de cooperativismo.” (Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Editorial Heliasta, Buenos Aires, 25ª Edición, 1998, página 245).

Dentro de este contexto, también debemos referirnos a la naturaleza no lucrativa de las cooperativas, ya que a pesar que las mismas no persiguen fines de lucro, lo cierto es que sí procuran el beneficio económico y social de sus asociados; beneficio que se obtendrá de la realización de todo tipo de actividades lícitas, toda vez que de conformidad con el artículo 12 de la ley 17 de 1997, las cooperativas pueden realizar *toda clase de actividades lícitas* y además, asociarse con otras personas jurídicas a condición de que sea conveniente para su objeto

social y que no desvirtúen su propósito de servicio, ni transfieran beneficios fiscales propios.

En relación con lo anterior, debemos destacar que del contenido de la mencionada disposición legal se infiere que las cooperativas pueden dedicarse a toda clase de actividades, siempre que éstas sean lícitas, razón por la cual estimamos que el citado artículo 12 de la ley 17 de 1997 no excluye la participación de las asociaciones cooperativas en actividades mercantiles que resulten lucrativas.

Por lo anterior, este Despacho es del criterio que en el evento de que una cooperativa ejecute actos de comercio, tal como sería el caso de la compra y venta de un bien inmueble, actividad que aunque no forme parte de las actividades habituales a las que se dedica, lo cierto es que le produciría un lucro o ganancia para sus asociados, por lo que el mismo sí estaría sujeto al pago del impuesto de dos por ciento (2%) correspondiente a la transferencia de bienes inmuebles, de conformidad con lo dispuesto en la ley 106 de 30 de diciembre de 1974.

También es importante anotar en relación con el asunto bajo examen, lo señalado por el director general de Ingresos de la provincia de Panamá a través del informe de conducta remitido al Magistrado Sustanciador, en el sentido que una vez el bien inmueble salga del patrimonio de la cooperativa, mediante cualquier medio que sirva para transferir su dominio, no se puede considerar que el mismo se encuentre amparado bajo la exoneración contemplada en el numeral 2 del artículo 106 de la ley 17 de 1997. (Cfr. f. 21 del expediente judicial).

En un proceso similar al que ocupa nuestra atención, ese Tribunal se pronunció mediante sentencia de 21 de septiembre de 2007, que en su parte medular indica lo siguiente:

“... ”

A juicio del Tribunal, cuando la norma se refiere a la aportación de los asociados, ésta contempla la realización de todo tipo de actividad, ya sea ésta

mercantil o no, siempre que resulte lícita, sin excluir aquellas operaciones comerciales que persiguen un fin lucrativo, y lo que realmente define el hecho que éstas actividades mercantiles son llevadas a cabo por la sociedad cooperativa sin fines lucrativos, es que las mismas sean el resultado de la conexión o comunicación directa de sus miembros en el ejercicio de operaciones mercantiles, y cuyos beneficios obtenidos sean distribuidos a favor de sus asociados. (cfr. Diccionario Jurídico Elemental, G. Cabanellas, pág. 297)

Es decir, si bien la norma no prohíbe a la sociedad cooperativa ejercer operaciones comerciales lucrativas, tampoco las exime del pago de tributos por el ejercicio de las mismas, ya que aún cuando es comprensible que la iniciativa de ejercer el comercio con fines lucrativos, tiene como propósito que ésta redunde en mayores beneficios para los asociados cooperativistas, es una actividad que se aleja de su naturaleza no lucrativa.

Partiendo de estos planteamientos, se arriba a la conclusión, que es posible gravar las actividades mercantiles llevadas a cabo por las cooperativas, pero solamente aquellas que resulten lucrativas.
...”

En consecuencia, este Despacho es del criterio que en el presente proceso puede concluirse que no se ha producido la violación de las normas legales invocadas por el recurrente, por lo que solicita al Tribunal que declare que NO ES ILEGAL la nota 201-01-857 de 20 de octubre de 2005, emitida por la directora general de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas.

III. Derecho: No se acepta el derecho invocado en la demanda.

Del Honorable Magistrado Presidente,

Oscar Ceville
Procurador de la Administración

Nelson Rojas Avila
Secretario General