

4 de octubre de 2002

**Proceso Contencioso
Administrativo de
Nulidad**

Concepto

Interpuesto por la firma **González Revilla y Asociados**, en su propio nombre y representación, para que se declaren nulos, por ilegales, los artículos primero y segundo del Acuerdo Municipal N°16 de 29 de enero de 2002, dictado por el **Consejo Municipal del Distrito de Panamá**.

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

En tiempo oportuno concurrimos ante ese Alto Tribunal de Justicia con la finalidad de emitir formal concepto sobre la demanda Contencioso Administrativa de Nulidad enunciada en el margen superior del presente escrito, conforme lo dispone el artículo 5, numeral 3, de la Ley N°38 de 2000, que aprueba el Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Administración, regula el Procedimiento Administrativo General y dicta disposiciones especiales.

I. En cuanto al petitum.

La parte demandante, ha solicitado a los Señores Magistrados que conforman esa Augusta Sala declaren nulos, por ilegales, los artículos primero y segundo del Acuerdo Municipal N°16 de 29 de enero de 2002, "Por el cual se establecen unos gravámenes a las casas de alojamiento ocasional". Éstos, disponen lo siguiente:

"ARTÍCULO PRIMERO: Los establecimientos clasificados por el Municipio de Panamá como Pensiones o Casa de Alojamiento Ocasional quedan sujetos a un impuesto mensual, según sus (sic) clasificación conforme a la siguiente tarifa, por habitación, por día

1-	ESTABLECIMIENTO CLASE A	B/.12.00
2-	ESTABLECIMIENTO CLASE B	B/.10.00
3-	ESTABLECIMIENTO CLASE C	B/. 8.00
4-	ESTABLECIMIENTO CLASE D	B/. 6.00
5-	ESTABLECIMIENTO CLASE E	B/. 4.00
6-	ESTABLECIMIENTO CLASE F	B/. 2.00

La clasificación a que se refiere el presente Acuerdo se hará atendiendo a la localización geográfica, la frecuencia de su uso y al precio que se cobre.

PARÁGRAFO: El impuesto arriba establecido será imputado a la Renta 1125-44-00."

- o - o -

"ARTÍCULO SEGUNDO: Se faculta al Tesorero Municipal para que reglamente la clasificación establecida en el artículo anterior."

- o - o -

II. Las disposiciones legales que la parte demandante estima conculcadas y sus conceptos de violación, son las siguientes:

A. La parte demandante estima como infringido el artículo 21, numeral 6, de la Ley N°106 de 1973, que dispone lo siguiente:

"Artículo 21. Es prohibido a los Consejos:

...

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

- o - o -

Concepto de la violación.

"Esta norma establece claramente la prohibición a los Consejos Municipales de gravar con impuestos lo que ya ha sido gravado por la Nación, preservando de esta manera el principio de la prohibición de la doble tributación.

El Consejo Municipal del Distrito de Panamá no tuvo en cuenta esta norma y rebasó el marco de legalidad al dictar el acto impugnado, obviando el hecho de que las actividades relacionadas con las Pensiones y Casas

de Alojamiento Ocasional ya se encuentra (sic) gravadas por la Nación..." (Cf. f. 41)

- o - o -

B. La parte demandante considera como infringido el artículo 79 de la Ley 106 de 1973, el cual a la letra expresa:

"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."

- o - o -

Concepto de la violación.

"Las pensiones o casas de alojamiento ocasional, es una actividad que de conformidad con el Código Fiscal requieren la obligación fiscal del pago de impuestos para el ejercicio de dicha actividad.

Vemos entonces que, al imponerse impuestos municipales al ejercicio de la actividad de pensiones o casas de alojamiento ocasional, a través de las disposiciones contenidas en el Acuerdo demandado de ilegal, se **viola de manera directa por omisión**, el artículo antes citado ya que el mismo señala claramente que no pueden gravarse impuestos municipales sin que la ley autorice **expresamente** su imposición; por lo que el Consejo Municipal de Panamá, ilegalmente, ha sometido la actividad de pensiones o casas de alojamiento ocasional a una **doble tributación**, lo cual rebasa el marco de la legalidad." (El resaltado es del demandante). (Cf. f. 41)

- o - o -

C. La parte actora señala como infringido el artículo 1057-0, adicionado al Código Fiscal por el artículo 1 del Decreto de Gabinete 24 de 1° de febrero de 1972, cuyo texto es del siguiente tenor literal:

"Artículo 1057-0: La clasificación de los establecimientos a que se refiere el presente Decreto de Gabinete se hará atendiendo a su localización

geográfica, la frecuencia de su uso y al precio que se cobre.

PARÁGRAFO: Contra la resolución que clasifique un establecimiento de acuerdo al artículo anterior, únicamente cabe el recurso de reconsideración en el efecto devolutivo, agotándose así la vía gubernativa."

- o - o -

Concepto de la violación.

"Por tanto, el Acuerdo impugnado viola de forma **directa por comisión** la presente norma, ya que dichos establecimientos han sido previamente tasados por la Dirección General de Ingresos para el pago de los respectivos impuestos por la actividad de alojamiento ocasional que realizan las pensiones o casas de alojamiento ocasional, **infringiendo de forma manifiesta una norma jurídica de superior jerarquía.**" (El resaltado es del demandante) (Cf. f. 43)

- o - o -

III. El Informe de Conducta.

El Honorable Consejo Municipal remitió al Magistrado Sustanciador su Informe de Conducta, a través de la Nota N°CMP-P/096/02 fechada 6 de mayo de 2002, manifestando en su parte medular lo siguiente:

"Así podemos señalar que la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, reformada por la Ley 52 de 12 de diciembre de 1984, contiene una serie de artículos sobre los cuales se erige el acuerdo arriba expresado.

Es así que el Artículo 14 de la citada excerta legal dispone que los Concejos regulan la vida jurídica de los municipios mediante acuerdos los cuales tiene fuerza de ley dentro del respectivo distrito.

De la norma anterior, se desprende con claridad el principio de legalidad que tiene el Consejo Municipal de Panamá, para regular las actividades como en este caso de casas de alojamiento ocasional mediante un Acuerdo que tiene

fuerza de ley en el Distrito de Panamá y que el mismo tiene su génesis en el Artículo 75 numeral 12 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973...

En virtud de la norma antes transcrita el Consejo Municipal de Panamá procedió a la discusión y aprobación del Acuerdo N°16 de 29 de enero de 2002, por el cual se regulaba la actividad de casas de alojamiento ocasional.

...

Como ha quedado plasmado en líneas anteriores Honorables Magistrados, si observamos con detenimiento la fecha del Decreto de Gabinete N°24 frente a la Ley 106 de 8 de octubre de 1973 podemos observar con plena claridad que el legislador en este caso la Asamblea Legislativa a querido regular lo concerniente a los tributos provenientes de la actividad de las casas de alojamiento ocasional señalando que dichos tributos deben ser recaudados por los municipios confirmando la independencia municipal.

El Artículo 153 Numeral 10 de la Constitución Política de la República de Panamá, en materia tributaria señala: que es la Asamblea Legislativa el Órgano facultado para imponer impuestos por lo que consideramos que al dictarse la Ley 106 de 1973 derogó el Decreto N°24 de 1° de febrero de 1972, basado en el principio de que **la ley posterior prevalece sobre la ley anterior**. Desde otra perspectiva la Ley 106 de 1973, deroga de forma tácita los artículos 1057-N al 1057-Q del Código Fiscal debido a que el Órgano Legislativo responsable de fijar los impuestos de las actividades motivo de esta demanda, la reguló dentro del Régimen Municipal y no les dio el carácter nacional, por lo que mal puede señalar el demandante que estamos frente a un caso de doble tributación..." (El resaltado de del Consejo). (Cf. f. 55 a 57)

- o - o -

Concepto de la Procuraduría de la Administración

Por la importancia del caso que nos ocupa, es necesario hacer un análisis pormenorizado del proceso que se ventila, iniciando nuestro estudio de la siguiente manera:

La Constitución Política Nacional establece en sus artículos 261, 242 y 245 la forma como el Estado debe recaudar los tributos, sean de naturaleza nacional o municipal. Éstos, rezan de la siguiente manera:

"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."

- 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."

- o - o -

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

- o - o -

Al interpretar lo dispuesto en las normas supra citadas, apreciamos que el texto constitucional patrio expresa claramente las pautas a seguir para hacer efectivo el cobro de los impuestos, a saber:

- El impuesto deberá ser establecido por Ley;
- El impuesto debe ser acorde a los ingresos económicos del contribuyente;
- Al contribuyente no se le puede conceder exenciones de derechos, tasas o impuestos municipales; a menos que, un Acuerdo Municipal así lo contemple.

En cuanto a lo dispuesto en el artículo 242, el cual contiene una cláusula de reserva legal en relación con los impuestos municipales, que tienen incidencia fuera del distrito correspondiente; apreciamos que el mismo contempla

una excepción, pero ésta debe darse bajo ciertos parámetros legales. En otras palabras, la propia Ley tiene que establecer, con la debida separación, las rentas y gastos nacionales y los municipales.

A fin de desarrollar lo dispuesto en nuestra Carta Magna, el Consejo de Gabinete aprobó el Decreto de Gabinete N°24 de 1° de febrero de 1972, publicado en la Gaceta Oficial N°17,033 de 4 de febrero de 1972, a través del cual se adiciona al Código Fiscal el Título XX denominado "Del Impuesto Sobre Casas de Alojamiento Ocasional", y los artículos 1057-N hasta el artículo 1057-Q, que expresan lo siguiente:

"TITULO XX

Del Impuesto Sobre Casas de Alojamiento Ocasional

"1057-N. Los establecimientos calificados por el Ministerio de Hacienda y Tesoro, como pensiones o casas de alojamiento ocasional, están sujetas a un impuesto mensual según su clasificación, conforme a la siguiente tarifa por habitación por día:

ESTABLECIMIENTO CLASE A....B/.12.00
 ESTABLECIMIENTO CLASE B....B/.10.00
 ESTABLECIMIENTO CLASE C....B/. 8.00
 ESTABLECIMIENTO CLASE D....B/. 6.00
 ESTABLECIMIENTO CLASE E....B/. 4.00
 ESTABLECIMIENTO CLASE F....B/. 2.00"

- o - o -

"1057-O: La clasificación de los establecimientos a que se refiere el presente Decreto de Gabinete se hará atendiendo a su localización geográfica, la frecuencia de su uso y al precio que se cobre.

PARÁGRAFO: Contra la resolución que clasifique un establecimiento de acuerdo al artículo anterior, únicamente cabe el recurso de reconsideración en el efecto devolutivo, agotándose así la vía gubernativa.

Este recurso deberá interponerse y sustentarse dentro de los cinco (5) días siguientes a la notificación de la resolución de que trata."

- o - o -

"1057-P: Este impuesto debe ser pagado dentro de los tres (3) días siguientes de cada quincena a la Dirección General de Ingresos, en la forma que ésta establezca. Si el pago se realiza posteriormente, se causará un recargo de diez por ciento (10%).

Quando hayan transcurrido 15 días de morosidad en el pago de este impuesto, la Dirección General de Ingresos lo cotizará por la vía ejecutiva, en cuyo caso le ordenará el cierre administrativo del establecimiento y el contribuyente pagará un recargo adicional del diez por ciento (10%)."

- o - o -

"1057-Q: Se faculta al Órgano Ejecutivo, para dictar las normas referentes a la administración, control y pago de este impuesto."

- o - o -

Un año más tarde, la Asamblea Legislativa aprobó la Ley N°106 de 8 de octubre de 1973 "Sobre Régimen Municipal", confiriéndole a los Municipios el derecho a cobrar un impuesto por la actividad que realizan las casas de alojamiento ocasional, prostíbulos cabarets y boites, en su artículo 75, numeral 12, el cual dice así:

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

...

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

- o - o -

Resulta oportuno mencionar que, la naturaleza de los tributos tiene su génesis en el hecho que, la potestad tributaria del Gobierno Central es originaria, mientras que la potestad tributaria de los Municipios es derivada. Esto es así, porque la primera es ilimitada en cuanto a los

tributos que puede crear y emana de la soberanía del Estado, mientras la segunda se encuentra limitada a las materias que la ley le permita gravar a los Municipios y, por lo tanto, emana principalmente y en forma inmediata de la ley. Como bien lo destaca el tratadista italiano Luigi Rastello (Diritto Tributario, 3ª edición, Ed. Cedam, Padua, 1987, pág. 136), "la potestad tributaria municipal no faculta a los Municipios para inventar tributos propios, no determinados previamente por la Ley", que en nuestro caso es la Ley 106 de 1973. Este es el sentido del artículo 243 de la Constitución: los Municipios no pueden crear mediante acuerdos municipales otros tributos distintos de los previstos en la Ley 106 de 1973 u otra ley que al efecto se dicte. Su potestad tributaria no es pues soberana, ilimitada sino derivada. (Sentencia del Pleno de la Corte de 26 de febrero de 1993)

En este aparte, es menester hacer hincapié en el hecho que el Decreto de Gabinete N°24 de 1972, se expidió dentro de un gobierno de facto, en el cual el orden constitucional del Estado Panameño se estaba reorganizando; sin embargo, la Ley 106 de 1973 se dictó durante una etapa legislativa formal.

Sobre este tema, el insigne jurista panameño Dr. César Quintero Correa en su obra titulada "Los Decretos con Valor de Ley", comentó en torno al concepto y denominación de los decretos de gobiernos de facto, lo que a continuación se escribe:

"Lo primero que cabe preguntarse, en relación con lo que aquí se ha llamado decretos con fuerza de ley de gobiernos de facto, es si en verdad son decretos y si realmente poseen fuerza de ley. La primera interrogante que surge es la de determinar a qué clase de ley se equiparan los decretos de gobiernos de

facto, mientras prevalece la anómala existencia de estos gobiernos. Sin duda habría que responder que, durante ese lapso, a ninguna. Como ya se indicó, la diferencia entre ley y decreto, entre acto legislativo y acto de administración, sólo puede establecerse con referencia a una norma positiva fundamental, especialmente una que consagre los principios de separación de órganos y especialización de funciones gubernamentales. Y ni esa norma fundamental, ni esos principios citados, existen en un régimen de ipso." (pág. 93)

- o - o -

Lo expresado, nos conduce a preguntarnos ¿Los decretos emitidos en un gobierno de facto, es decir sin ratificación legislativa, pueden subsistir en un gobierno de derecho? Esta situación, a nuestro juicio, resulta un tanto compleja, por esto consideramos pertinente que ese Alto Tribunal de Justicia se pronuncie en torno a esta controversia.

La lectura del artículo 1057-N del Decreto de Gabinete 24 de 1972 y el artículo 75, numeral 12, de la Ley 106 de 1973, se estatuyó el cobro de un impuesto a las "casas de alojamiento ocasional" a través de una Ley formal; constituyéndose a simple vista una doble tributación para el contribuyente, lo cual se contrapone a lo establecido en el artículo 21, numeral 6, de la Ley 106 de 1973, el cual es del tenor siguiente:

"Artículo 21. Es prohibido a los Consejos:

...

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

..."

- o - o -

No obstante, el legislador le otorgó a los Municipios a través de una la Ley formal (Ley N°106 de 1973), la potestad de establecer un gravamen a las casas de alojamiento

ocasional, a pesar de que éste ya había sido gravado por la Nación, cumpliendo con la formalidad a que se refiere el artículo 79 de ese texto legal, el cual a la letra expresa:

"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." (La subraya es nuestra)

- o - o -

Pareciera entonces que, la intención del legislador era que los municipios cobraran el gravamen a las "casas de alojamiento ocasional" (que se encuentran por debajo de la categoría de hospedaje), a pesar que el Decreto de Gabinete N°24 de 1972, ya lo estaba gravando; pues, 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".

Es evidente que existe un conflicto de competencia, pues, ambas regulan una actividad igual constituida en leyes especiales; pero, el elemento base para determinar el parámetro de aplicación, es el tiempo de aprobación de estos cuerpos legales.

Sobre el particular, el Doctor Harley James Mitchel en su obra titulada "Introducción al Estudio de la Ley" comentó la opinión vertida por el jurista Carlos Fabrique Méndez, la cual a nuestro juicio es importante 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." (Negritas de la Procuraduría)

- o - o -

Si aplicamos lo expuesto al caso sub júdice, vemos que Ley 106 de 1973 "Sobre Régimen Municipal" parece haber derogado expresamente el impuesto nacional creado para "las casas de alojamiento ocasional" a través del Decreto de Gabinete N°24 de 1° de febrero de 1972.

En consecuencia, es imperante tener presente lo dispuesto en el artículo 36 del Código Civil, a fin de determinar cuál es la norma aplicable en estos casos. Éste, dice así:

"Artículo 36: Estímase 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 que la anterior disposición se refería." (La subraya es nuestra)

- o - o -

Para concluir sobre este punto, debemos manifestar que, la Constitución Política Nacional en su artículo 203, numeral

2, le atribuye competencia a la Corte Suprema de Justicia para pronunciarse acerca del sentido y alcance de un acto administrativo o de su valor legal; de suerte que, al existir un evidente conflicto de competencia interinstitucional, para el cobro del impuesto a las casas de alojamiento ocasional, es esta Corporación de Justicia la encargada de pronunciarse sobre la derogatoria tácita de los artículos 1057-N al 1057-Q del Código Fiscal, puesto que el Órgano Legislativo dispuso regular la misma materia dentro del Régimen Municipal, a través de la Ley 106 de 1973.

Debemos tener presente que, la controversia aquí planteada ya ha sido sometida a debate ante ese Augusto Tribunal de Justicia en otras ocasiones, sustentando el criterio que el impuesto de las "casas de alojamiento ocasional" es de carácter nacional y no municipal. Pero, si vemos con detalle el contenido de la Sentencia fechada 22 de abril de 1980, emitido por la Sala de lo Contencioso Administrativo, concluye indicando que el Decreto de Gabinete N°24 de 1° de febrero de 1972, creó 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.

La lectura de este Fallo, nos conduce a aseverar que se obvió el punto jurídico más relevante, cual es si 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.

A mi juicio, a pesar que la Honorable Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia ya se pronunció sobre el tema que

nos ocupa, esa Alta Corporación de Justicia puede revisar aspectos no analizados en los Fallos ya emitidos.

Siguiendo con este mismo orden de ideas, consideramos que, el Consejo Municipal de Panamá procedió a emitir el Acuerdo N°16 de 29 de enero de 2002, en virtud de lo dispuesto en el artículo 75, numeral 12, de la Ley 106 de 1973, incorporando en su texto la tarifa por habitación y por día según la clasificación, que deben pagar las "casas de alojamiento ocasional".

En tal sentido, somos del criterio que, el Consejo Municipal de Panamá incorporó íntegramente la tabla tarifaria estatuida en el artículo 1057-N del Decreto de Gabinete N°24 de 1972; de manera que, si analizamos en conjunto el aspecto de la derogatoria a que hace referencia el artículo 36 del Código Civil con lo plasmado en el referido Acuerdo N°16 de 29 de enero de 2002, podemos señalar que se han cumplido a cabalidad los presupuestos legales para declarar que el cobro del gravamen a las "casas de alojamiento ocasional", es de carácter municipal.

Este Despacho considera importante hacer la salvedad que la señora Procuradora de la Administración, Licda. Alma Montenegro de Fletcher, intervino en el Acuerdo de 17 de junio de 2002, suscrito entre el Municipio de Panamá y el Ministerio de Economía y Finanzas, en virtud de la atribución que le confiere el artículo 6, numeral 3, de la Ley N°38 de 2000.

Este Acuerdo se emitió hasta tanto esa Augusta Corporación de Justicia resuelva la demanda Contencioso Administrativa de Nulidad bajo estudio; aspecto que, que fue

plasmado en el contenido del aludido Acuerdo interinstitucional.

La parte medular de este Acuerdo se ciñe al hecho que, el Ministerio de Economía y Finanzas a través de la Dirección General de Ingresos, cobrará el gravamen a las "casas de alojamiento ocasional", el cual será traspasado mensualmente al Municipio de Panamá; no obstante, el Ministerio de Economía y Finanzas retendrá a su favor el 3% de las sumas recaudadas, en concepto de gastos de administración y manejo.

Consideramos importante hacer este planteamiento, pues, la Sala Tercera deberá tener presente este Acuerdo al momento de decidir sobre la legalidad o ilegalidad del Acuerdo Municipal N°16 de 29 de enero de 2002.

En virtud de lo expuesto, requerimos a ese Augusto Tribunal de Justicia se sirva pronunciarse declarando la legalidad del Acuerdo Municipal N°16 de 2002.

Pruebas: Aceptamos solamente los documentos originales y copias debidamente autenticadas.

Aportamos copia autenticada del Acuerdo de 17 de junio de 2002, suscrito entre el Ministro de Economía y Finanzas y el Alcalde del Distrito de Panamá, en el cual fungió como testigo la Procuradora de la Administración, Licda. Alma Montenegro de Fletcher.

Fundamento de Derecho: Ley 106 de 1973, y el artículo 36 del Código Civil.

Señor Magistrado Presidente,

**Licda. Linette Landau
Procuradora de la Administración
(Suplente)**

Licdo. Víctor L. Benavides P.
Secretario General

Materia:

Impuesto Municipal o Nacional
Derogatoria Tácita
Casas de alojamiento ocasional