

, 29 de diciembre de 1994.

Señor
EULALIO GARCIA R.
Alcalde del Municipio de
San Francisco
San Francisco, Provincia de Veraguas

Estimado Señor Alcalde:

Nos complace comunicarle nuestra contestación relacionada con la consulta dirigida ante este Despacho, en la cual usted nos cuestiona sobre:

"...si es constitucional y potestad de los Municipios, gravar a las empresas que se dedican a la actividad minera (exploración y extracción de minerales).

En nuestro municipio se está dando esta actividad y será de gran ayuda gravarlos, ya que somos unos de los Distritos más pobres del País."

Antes de responder esta inquietud material y jurídica, queremos hacer hincapié en que el Código Judicial (artículo 346, numeral 6), impone como requisito para poder dar respuesta a las consultas formuladas a los agentes del Ministerio Público, entidad ésta de la cual forma parte la Procuraduría de la Administración, que las mismas estén acompañadas del criterio jurídico del asesor o departamento legal de la entidad consultante respecto del punto consultado. Empero, por el interés e importancia de la materia, absolveremos lo cuestionado.

A nivel constitucional y legal esta pregunta encuentra una respuesta positiva, veamos:

El artículo 243 de la Constitución Política expresa:

"Artículo 243. Serán fuente de ingreso municipal además de las que determine la Ley conforme al artículo anterior, las siguientes:

1. El producto de sus áreas o ejidos le mismo que de sus bienes propios.
2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios.
3. Los derechos sobre espectáculos públicos.
4. Los impuestos sobre expendio de bebidas alcohólicas.
5. Los derechos, determinados por la Ley, sobre extracción de arena, piedra de cantera, tosca, arcilla, ~~ceral, cascajo, y piedra caliza.~~
6. Las multas que impongan las autoridades municipales.
7. Las subvenciones estatales y las donaciones.
8. Los derechos sobre extracción de maderas, explotación y tala de ~~bosques.~~
9. El impuesto de degüello de ganado vacuno y porcino que se pagará en el Municipio de donde proceda la res."

Queda así reservada a la Ley la posibilidad de crear otras fuentes de ingreso municipal, tomando en cuenta el legislador que dicha potestad debe observar la "debida separación" entre las rentas y gastos nacionales y los municipales, lo cual significa claridad en esta materia que contribuye a la seguridad jurídica, imprescindible siempre en todo el hábito del Derecho.

El contenido, de esta disposición fue reproducido íntegramente por el artículo 72 de la ley 106, de 8 de octubre de 1973 (modificada por la Ley 52, de 12 de diciembre de 1984), alusiva al Régimen Municipal. Mas, destaquemos que el texto constitucional deja abierta la puerta para que el legislador, a través de una Ley formal, establezca otras fuentes de ingreso municipal, además de aquellas ordenadas expresamente por la Constitución. Ha sido por esta razón que el artículo 74 de la precitada ley 106 faculta a los Municipios para que los mismos puedan percibir otros ingresos, como parte de su patrimonio, a causa de los gravámenes (impuestos y contribuciones) que éstos impongan sobre actividades de naturaleza industrial, comercial o lucrativas en general, realizadas dentro del perímetro del Municipio respectivo. Reproduzcamos, por ser pertinente, el texto literal de la excerta comentada:

"Artículo 74: Son gravables por los Municipios con impuestos y contribuciones todas las actividades, industriales, comerciales o lucrativas de cualquier clase que se realicen en el Distrito."

Esta norma aplicada al objeto materia de su consulta, da como resultado que la minería, que es una actividad industrial, pueda ser gravada, pues no se trata aquí de que tal o cual Municipio de la República pueda, por iniciativa propia, crear un gravamen fiscal no contemplado legalmente, sino que la propia Ley lo contempla "en potencia", ya que de ocurrir los supuestos que enuncia la norma, esos hechos imposables son gravables "ope legis" o, en otras palabras, por ministerio de la Ley.

Tocaría, entonces, a la Cámara Edilicia respectiva emitir el acuerdo municipal que establezca el gravamen sobre el hecho generador (actividad industrial minera) y al Tesorero Municipal, en su calidad de policía fiscal (art. 68, Ley 55/1973) recaudar el impuesto, previa calificación o aforo del quantum o monto de la cifra en concepto de tributo que las empresas mineras están obligadas a sufragar para atender los gastos de la administración, servicios e inversiones en beneficio de la comunidad municipal; acto que deberá comunicarse al contribuyente (ver. arts. 17, N° 6 y 87, Ley 106/1973).

A lo antedicho hay que añadir que se presenta la normativa constitucional referente al principio de legalidad en materia tributaria. Y es que, como preceptúa el artículo 48 de la carta magna:

"Artículo 48: Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto, que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las Leyes."

Resulta así que la carga impositiva se encuentra autorizada por la Ley en el presente caso (art. 74, Ley 106); mientras que el procedimiento para el cobro del gravamen, lo regula el Capítulo V del Título II de la Ley 106, cumpliéndose así con el principio de legalidad. Un típico ejemplo de que se debe cumplir con ambas condiciones lo es precisamente la Ley 106, que consigna como parte del erario municipal un número plural de tributos (art. 72 y concordantes), mientras que la Ley 55, de 10 de julio de 1973, vino a suplir lo atinente a la administración, fiscalización y cobro de varios tributos del gobierno local, entre ellos, el que grava el expendio de bebidas alcohólicas, el de degüello y otros derachos, como lo son: extracción de arena, cascajo, piedra de cantera, coral, piedra caliza, arcilla y tosca, madera; explotación y tala de árboles, etcétera. Esto trae como consecuencia el

respeto fiel del mandato constitucional, que a la vez constituye una garantía individual.

Nuestra Corte Suprema de Justicia ha destacado la importancia que reviste el principio de legalidad en materia tributaria, que se traduce en la locución latina "nullum tributum sine lege". En Sentencia del pleno de 2 de julio de 1992, este Tribunal mantuvo el criterio sostenido al resolver una demanda de amparo de garantías constitucionales presentado por los señores Ricardo Martinelli y Carmen Perurena, en contra de órdenes emitidas por el Ministerio de Salud. Consecuentemente, reafirmó que:

"La tasa es el pago de un servicio público por el usuario, ha dicho Ramírez Gronda. De acuerdo con la mayoría de los autores, los tributos son de tres clase (sic): los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. Para Héctor B. Villegas, los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo I y II, 4ª. Edición Actualizada. De Palma. 1990, Pág. 67).

Así como se ha dicho que no hay delito sin ley, también se ha dicho Nullum Tributum Sine lege, no hay tributo sin ley previa que lo establezca. Las tasas, por ser un tributo, están sometidas al principio de que sólo pueden ser creadas por ley. Los Municipios pueden reglamentar tasas por acuerdos municipales; autorizados por la Ley orgánica de los Municipios y también facultados por la Constitución, de acuerdo con el artículo 243, Nº 2 de la Carta Magna, que los faculta para cobrar tasas por el uso de sus bienes y servicios. Igualmente ciertas Instituciones Autónomas cobran tasas por los servicios que prestan debidamente autorizadas por sus respectivas leyes orgánicas.

Las tasas de carácter nacional, como las que trata del Decreto 452 de 1990 sólo pueden ser autorizadas por la ley...

El artículo 48 de la Constitución Nacional, relacionado con el artículo 274 de la misma Constitución, establecen de manera clara que no existe obligación de pagar contribución o impuesto que no haya sido establecido por ley. Igualmente el artículo 153, N° 10 de la Constitución le atribuye la competencia de fijar impuesto y contribuciones a la Asamblea Legislativa." (Subraya el Pleno).

También queremos destacar que el Pleno de la Honorable Corte Suprema de Justicia se ha pronunciado en torno a la potestad tributaria del Municipio, la cual es de naturaleza derivada, pues, como, antes reseñamos, debe estar plenamente autorizada por la Ley; en cuya doctrina se refirió precisamente al artículo 74 (entre otros) de la Ley 106, de 8 de octubre de 1973. Dijo el Pleno en sentencia de 26 de febrero de 1993, lo siguiente:

"Ahora bien, 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 profesor Rastello, la potestad tributaria municipal no faculta a los Municipios para "inventar" tributos propios (op. cit. pág. 143) 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

dieta. Su potestad tributaria no es pues soberana, ilimitada sino derivada.

Por otra parte, el Principio de que los Municipios no pueden gravar lo que ya ha sido gravado por la Nación tiene rango constitucional pues se deriva del artículo 242 de la Constitución que requiere que las rentas municipales y las nacionales sean separadas, es decir, que no provengan de los mismos tributos, además de los aspectos contables de dicha separación.

El Pleno pasa a examinar, a la luz de lo expuesto anteriormente, los cargos de inconstitucionalidad que se endilgan a los artículos 74, 75 y 94 de la Ley 106 de 1973.

En cuanto a los artículos 74 y 75 de la Ley 106 considera el Pleno que los mismos no infringen los artículos 242 y 243 de la Constitución.

Es cierto que el artículo 74 señala que son gravables por los Municipios todas las actividades industriales, comerciales y lucrativas de cualquier clase que se realicen en el distrito y que el artículo 75 en su numeral 48 dispone que es gravable "cualquier otra actividad lucrativa además de la enumeradas expresamente en dicho artículo." Sin embargo, ambas normas legales en el fondo no hacen más que desarrollar las normas constitucionales antes señaladas porque dan a los Municipios el marco legal dentro del cual pueden establecer tributos.

El citado numeral 48 del artículo 75 de la Ley 106 es amplio en cuanto permite a los Municipios establecer tributos sobre actividades lucrativas que no estén expresamente determinadas en la Ley. Pero esta norma no permite a los Municipios gravar lo que ya ha sido gravado por la Nación ni tampoco faculta a los municipios para "inventar" cualquier tributo ya que, por ejemplo, es evidente que no podrían los

Municipios gravar con impuestos actividades que no sean lucrativas. En todo caso los tributos municipales deberán constar en forma expresa y detallada en el respectivo acuerdo municipal que los regula."

Hecha esta aparente digresión, afirmamos que legalmente y amparado por la Constitución (Art. 243, primer párrafo), la explotación o extracción de minerales queda comprendida dentro de lo que el artículo 74 de la ley 106 describe como actividad industrial; propia de la industria minera debido a las operaciones necesarias para la localización, obtención, transporte e incluso la transformación de los minerales extraídos.

En esta línea de pensamiento, el Decreto Ejecutivo N° 5, de 8 de febrero de 1991, por el cual se adopta un nuevo Reglamento para la aplicación de la Ley 108, de 30 de diciembre de 1974, sobre incentivos a las exportaciones, define el vocablo minerales como:

"Sustancia inorgánica que se haya en la superficie o en las diversas capas de la corteza de la superficie o en las diversas capas de la corteza del globo, y, principalmente, aquella cuya explotación ofrece interés."

En cuanto se refiere a la exploración, que es otro aspecto inmerso en la consulta formulada, esta es, la búsqueda para la detección de los minerales amparados por la concesión o, lo que en otros términos utilizados por la Ley son exploraciones geológicas preliminares, ello es objeto de concesión otorgada por el Organó Ejecutivo, a través del Ministerio de Comercio e Industrias, al igual que la extracción transporte y beneficio del mineral. Este procedimiento, que obviamente conlleva varias etapas, se encuentra debidamente regulado por el Código de Recursos Minerales (Decreto Ley 23, de 22 de agosto de 1963). Esta Ley no establece un impuesto de carácter nacional a la actividad de exploración, al contrario, los gastos de exploración pueden ser deducidos del monto de los cánones superficiales por el área de exploración que el concesionario deba pagar a la Nación durante un período fiscal hasta el máximo del 75% del monto total de los cánones superficiales

adeudados por ese período; conforme lo preceptúa el artículo 222 del Código prescrito. Por su parte, el Decreto Ejecutivo 170, de 27 de octubre de 1993, por el cual se reglamentan las disposiciones del Impuesto sobre la Renta contenidas en el Código Fiscal, en el Capítulo IV alusivo a la renta gravable, Sección Tercera referente a la enunciación de los gastos deducibles, incluye a los gastos de exploración. Veamos:

"Artículo 55. Gastos de exploración.

Los gastos de exploración pagados o en que se incurra en el año fiscal son deducibles para los contribuyentes que se dedican a la minería.

El contribuyente también podrá amortizar gastos de esa naturaleza que se hayan diferido o en que se incurra en otras concesiones o zonas investigadas que no constituyan una fuente productora de renta. El plazo mínimo para amortizar los mismos será de cuatro (4) años. En caso de que la actividad cese antes del período establecido, el contribuyente podrá cargar el saldo remanente a ganancias y pérdidas en el último año de producción. En todo caso, el valor del activo diferido se determinará una vez que se haya excluido el valor residual del equipo salvado y otros materiales rescatados."

Debemos asimismo anotar que si la actividad de exploración conlleva la realización de actividades comerciales las cuales se traducen, claro está, en lucro para la empresa concesionaria, ello sería gravable por el municipio de que se trate; sin embargo; no observamos que lo mismo sea inferible del artículo 12 del Código de Recursos Minerales, que expresa:

"Artículo 12: Toda concesión de exploración conferirá al concesionario, durante el

período de su vigencia, las siguientes facultades:

a) Llevar a cabo investigaciones geológicas preliminares en forma no exclusiva con relación a los minerales o clases de minerales enumerados en la concesión dentro de las zonas descritas;

b) Llevar a cabo en forma exclusiva dentro de las zonas respectivas todas las otras operaciones necesarias y adecuadas para el hallazgo de minerales amparados por la concesión; y

c) Obtener en forma exclusiva, una concesión que ampare las operaciones de extracción de acuerdo con los privilegios, términos y condiciones vigentes en el tiempo en que se otorgó la concesión de exploración, una vez descubierto un mineral que se pueda producir en cantidades comerciales."

En puridad de verdad, éstas no constituyen actividades comerciales o lucrativas, que describe el artículo 74 de la Ley 106 de 1973, por tanto sólo serían gravables por el Municipio si las englobamos dentro de lo que habría de entenderse como actividad industrial, mas, esta licencia es permitida inclusive al tomar en consideración que el legislador deduce de la renta gravable a las operaciones de exploración realizadas por personas que se dedican a la minería como industria.

De esta manera consideramos que la actividad de exploración minera queda sujeta a lo que describe el artículo 74 de la tantas veces nombrada Ley 106, como actividad industrial, siendo que, por ello, la exploración minera se convierte en un hecho generador de carga tributaria que debe establecer y aforar el Municipio a su cargo, a través de los procedimientos legales claramente determinados en la ley, con la

participación ineludible de los funcionarios municipales que han de intervenir y los entes de asesoría del caso.

A punto de finalizar esta opinión debemos dejar establecido que por imperativo constitucional las Minas pertenecen al Estado y no a los Municipios, y no pueden ser objeto de apropiación privada; sin embargo, podrán ser explotadas directamente por el Estado a través de empresas estatales o mixtas, o ser motivo de concesión u otros contratos a favor de empresas privadas, siguiendo la regulación prevista por la ley (Cfr. art. 254, N° 6 de la C. N.). Esta disposición es prácticamente reproducida por el artículo 2 del Código de Recursos Minerales, el cual añade que los minerales extraídos mediante concesiones mineras otorgadas de conformidad con dicho Código, pertenecen al concesionario.

Atentamente,

LIC. DONATILO BALLESTEROS S.
PROCURADOR DE LA ADMINISTRACION

17/DBS/au