

, 19 de enero de 1993.

Señor
Ascención Barahona
Tesorero Municipal
del Distrito de Las Tablas
Las Tablas, Provincia de Los Santos ✓

Señor Tesorero:

Acúsole recibo de su atenta Nota Nº 128, fechada el 7 de diciembre del año pasado, por medio de la cual se nos formulan las siguientes interrogantes:

PRIMERA INTERROGANTE:

"Si las Estaciones de Gasolina que son propiedad de las Cooperativas de Transporte y le venden a todo público sin excepción, deben pagar el impuesto municipal respectivo."

En primera instancia tenemos, que el artículo 283 de la Constitución Nacional establece el deber que tiene el Estado en el fomento y fiscalización de las Cooperativas.

Por su parte, la Ley 38 de 22 de octubre de 1980, creó el Régimen Legal de las Asociaciones de Cooperativas, la cual en su artículo primero define la Cooperativa en los siguientes términos:

"ARTICULO 1: Las Cooperativas son asociaciones formadas por personas naturales que, sin perseguir fines de lucro, tienen por objeto planificar y realizar actividades en beneficio económico y social, encaminadas a la producción, distribución y consumo cooperativo de bienes y servicios con la aportación económica, intelectual y moral de sus asociados." (El subrayado es nuestro).

De la norma transcrita, se deriva que este tipo de Asociación no persigue fines de lucro, sino todo lo contrario, las mismas propugnan por el beneficio económico y social de sus asociados.

Las Cooperativas gozan de cierto tipo de exenciones, tal y como se señala en el Capítulo VIII, "Exenciones, Protección, Derechos y Obligaciones, de la Ley 38 de 1980. Así tenemos, que el artículo 76 de esa Ley, en su primer párrafo señala:

"ARTICULO 76: Sin perjuicio de las exenciones especiales establecidas por esta Ley u otras Leyes, las asociaciones cooperativas estarán exoneradas de todo impuesto nacional, contribución, gravamen, derecho o tasa, arancel de cualquier clase o denominación que recaigan o recayeran sobre lo siguiente:
.....
....."

En los artículos 76 a 81, de la Ley mencionada se señalan las exenciones y protecciones de que gozan las Cooperativas.

En materia municipal, los artículos 75 y 76 de la Ley 106 de 1973, reformada por la Ley 52 del 84, nos establece las actividades que son gravables por los Municipios y entre las mismas no aparecen detalladas las Cooperativas.

En referencia a la materia tratada, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia de 25 de noviembre de 1980, señaló que las Cooperativas al no realizar actividades lucrativas no están obligadas a pagar impuestos municipales.

"Infringe el artículo 47 de la Constitución el Cobro de un impuesto municipal de construcción a una cooperativa, pues ésta no persigue fines de lucro.

Veamos si la Ley ha establecido un impuesto de construcción a favor de los Municipios. El artículo 74 de la Ley 106 de 1973 establece lo siguiente:

"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."

De conformidad con la norma legal transcrita, sólo pueden ser gravados por los Municipios las actividades industriales, comerciales o lucrativas. Por esa razón, deben cumplir con los requisitos mencionados en el Artículo 74; esto es, debe tratarse de actividades lucrativas, industriales o comerciales.

La Cooperativa de Vivienda Nuevo Chorillo, R.L. al construir las 700 (setecientas) viviendas para sus socios, no realizó una actividad de carácter lucrativo, porque ninguna Cooperativa persigue fines de lucro, según lo dispone la Ley..." (El subrayado es de la Corte).

En el caso que se nos consulta, usted nos manifiesta que "las estaciones de gasolina que son propiedad de las Cooperativas de Transporte y le venden a todo público sin excepción, deben pagar el impuesto municipal respectivo." En este caso vemos que dicha Cooperativa se encuentra realizando actividades lucrativas, diferentes a su naturaleza, es decir, ejecuta actos de comercio, o mejor dicho, actos de mediación sobre mercaderías, ya sea por medio de la compra-venta de mercancía o efectos del comercio con el objeto de lucrarse en su reventa o por cualquier otro medio de especulación mercantil. Este actuar de la Cooperativa, queda enmarcado en lo previsto en el numeral 8 del artículo 75 de la Ley 106, de 1973, que señala:

"ARTICULO 75: Son gravables por los Municipios los negocios siguientes:

.....
.....

8. Estaciones de ventas de gasolina, Kerosene, diesel y demás derivados.

.....
....."

Por lo anterior, somos de la opinión que la Cooperativa de Transporte al dedicarse al tipo de actividad que usted manifiesta, debe pagar los impuestos municipales respectivos,

siempre y cuando esa Cooperativa por realizar dicha actividad no haya pagado el impuesto nacional correspondiente.

SEGUNDA INTERROGANTE:

Si los Consultorios médicos, que cobran por consulta deben pagar impuestos municipales.

Con respecto a lo anterior puedo informarle lo siguiente:

El artículo 40 de nuestra Carta Magna, en su párrafo segundo a la letra preceptúa:

***ARTICULO 40:**

.....
.....

No se establecerá impuesto o contribución para el ejercicio de las profesiones liberales y de los oficios y las artes...*

Sobre el concepto de Profesiones Liberales, Sylvester, nos dice:

"Se llama profesión liberal a aquella actividad en la que el poseedor de un título (por lo general Universitario), ejerce la profesión que inviste, en forma independiente y sin ninguna relación de dependencia con empleador alguno. Dentro de las profesiones liberales están incluidos los ingenieros, abogados, médicos, dentistas, etc., y muchas otras del más diverso carácter. Sus emolumentos o ingresos tienen, casi siempre, el nombre de honorarios, y los mismos son fijados en aranceles especiales. Cuando el profesional está a sueldo en alguna empresa, su situación se convierte en la misma que la de cualquier otro empleado, en lo que se refiere a los derechos que le han otorgado las leyes laborales. La jurisprudencia ha considerado en tales casos que ni interesa la forma en que efectúe la remuneración, ya sea como sueldo fijo o como percepción de honorarios. Pero ha hecho sin embargo, algunas distinciones atendiendo a la situación de hecho en la que el profesional presta sus

servicios jurís. El médico que, mediante el pago de una cantidad convenida de antemano, se obligó a atender a los empleados y obreros de una sociedad que concurrieran a su domicilio, en el día y hora ésta fijada, y a remitirle la foja de atenciones y alta de los obreros sometidos a examen médico, no está vinculado por un contrato de empleo con la citada sociedad. (Diccionario Jurídico del Trabajo. Dr. Hugo Sylvester, pág. 153, Edt. Claridad S.A., Buenos Aires, 1960." (El subrayado es nuestro).

Apreciamos que dentro de la definición de profesionales liberales citadas en el párrafo anterior se encuentran los médicos, y por ende se les aplica el contenido del artículo 40 de la Constitución Nacional en cuanto a la exención fiscal se refiere.

A propósito de lo anterior, tenemos el Fallo del Pleno de la Corte Suprema de Justicia, fechado 19 de septiembre de 1977, el cual es del tenor siguiente:

"Literalmente definida, una actividad lucrativa es aquella que rinde una utilidad, una ganancia o provecho sin que importe si el origen es comercial o no. En el caso de los corredores de aduana no podría ser comercial, pues como hemos dicho, éstos no pueden ejercer el comercio. No obstante, el recibo de honorarios de parte de los clientes permite clasificar a los Corredores de Aduana entre aquellos que ejercen una actividad no comercial sino profesional. Por lo tanto el impuesto asignado por la Tesorería Municipal a "Corredores de Aduana Guillermo Martinelli" se produce por el simple hecho de ejercer una actividad que rinde beneficios económicos. Y, lo más importante aún, es que el no cumplimiento de esa obligación para con el fisco municipal trae como consecuencia la imposibilidad de ejercer esa actividad. Es decir, si no se paga el impuesto no se puede ejercer la profesión de Corredor de Aduanas. Esto equivale a un gravamen de la profesión misma.

Observese que así lo afirma el Dr. CESAR A. QUINTERO- no es que no pueda gravarse la "renta o ingresos que un

profesional reciba en concepto de ejercicio lucrativo de su profesión" (Derecho Constitucional, Tomo I/1967, pág. 174).

La Corte comparte el criterio jurídico expuesto por el Procurador General de la Nación, respecto a los fundamentos con que motiva su opinión de que el gravamen impuesto a Guillermo Martinelli viola el artículo 39 de la Constitución Política de la República, que es del siguiente tenor:

"Toda persona es libre de ejercer cualquier profesión u oficio sujeta a los reglamentos que establezca la Ley en lo relativo a idoneidad, moralidad, previsión y seguridad sociales, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias.

No se establecerá impuesto contribución para el ejercicio de las profesiones liberales y de los oficios y las artes..."

Dicha actividad lucrativa si bien no puede enmarcarse en estricto sentido, dentro de las profesiones liberales, por no tratarse de una profesión académica, si bien constituye un oficio, habida cuenta de que la actividad a que se dedica el agente corredor de aduanas es una ocupación habitual de orden intelectual que ejerce el agente corredor de aduanas en provecho propio. Y como se define claramente del artículo 39 inciso final, Constitución Política de la República, los oficios no pueden ser gravados con impuestos o contribuciones.

Conviene señalar sin embargo, que las personas que desempeñan profesiones liberales, oficios o artes, no están exentas del pago del impuesto sobre la renta. Ello es así, porque este gravamen no incide sobre el ejercicio mismo de las actividades mencionadas en el artículo 39 de la Constitución, toda vez que el impuesto sobre la renta se aplica solamente sobre los ingresos que dichas actividades producen. Por esta razón quienes desempeñen las referidas actividades, las pueden ejercer sin obstáculo alguno, con la sola obligación de cumplir con el impuesto sobre la

rente aplicado a los ingresos, en la medida que ellos sean gravados por las leyes tributarias de la República.
(Todo el subrayado es nuestro).

Por su parte, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, se pronunció sobre un caso similar recientemente, en los siguientes términos:

"Sobre los actos de comercio que supuestamente causan el impuesto de la licencia comercial, y la necesidad de la misma, estima la Sala que los señalados por la institución estatal forman parte de la actividad profesional que desarrolla la empresa, y que no deben considerarse mercantiles puesto que no tienen una finalidad lucrativa.

.....
.....

La Sala desea pese a lo anterior, llamar la atención sobre la forma social adoptada por los profesionales de la CLINICA ARANGO ORILLAC S.A., para ejercer su actividad profesional.

Las sociedades anónimas, sociedades mercantiles por naturaleza, no pueden cobijar el ejercicio de una profesión liberal puesto que el propio Código de Comercio señala expresamente que las Sociedades Mercantiles se constituyen con el fin exclusivo de realizar actos de comercio.

El texto legal comentado señala:

"ARTICULO 249: Las sociedades mercantiles sólo podrán constituirse con objeto de ejecutar conjuntamente actos de comercio

....."
La inteligencia de la norma es clara al expresar que las sociedades mercantiles se constituyen con el objeto de realizar actos de comercio, y no para ejercer un arte o profesión.

Las profesiones liberales por tanto, requieren constituirse bajo un género social distinto, como sería el de Sociedades Civiles,

cuya naturaleza difiere sustancialmente de las sociedades mercantiles, en que no tienen por finalidad la especulación lucrativa.

.....
.....

Estos comentarios nos ilustran sobre la intención recogida y plasmada por el legislador a través de diversos cuerpos legales, sobre la imperatividad de que el ejercicio de una profesión liberal se ejecute mediante la constitución de una forma civil y no mercantil, como ocurre en este negocio, en que profesionales de la odontología se constituyen en una sociedad netamente mercantil cual es la Sociedad Anónima CLARO S.A., para ejercer una profesión.

.....
.....

Estos elementos deben ser tomados en cuenta al momento de precisar las razones legales expuestas por esta superioridad, cuando señala que no deben constituirse sociedades mercantiles para ejercer una profesión liberal, puesto que su finalidad y naturaleza jurídica precisan que no corresponde a una Sociedad Mercantil realizar una actividad que tal cual se deduce de las normas legales estudiadas corresponde a una sociedad civil.

Esta superioridad desea hacer un llamado de atención a las Sociedades Mercantiles que actualmente constituidas con la finalidad de ejercer profesiones liberales, para que tomen en cuenta el criterio esbozado por la Sala en este sentido.

Finalmente y en vista de que la controversia en estudio gira en torno a la aplicación del Impuesto de Licencia Comercial, y que se ha expuesto que el mismo no es aplicable a la CLINICA ARANCO ORILLAC, S.A., este Tribunal debe acceder a lo impetrado por el recurrente.

En consecuencia, la Sala Tercera de la Corte Suprema, administrando justicia

en nombre de la República y por autoridad de la Ley, DECLARA QUE ES ILEGAL la Resolución Nº 213-4797 de 26 de enero expedida por la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, por lo que la CLINICA ARANGO ORILLAC, S.A. (CLARO S.A.) no está obligada al pago de impuesto." Ver Fallo de 6 de noviembre de 1992.

De los Fallos transcritos se infiere, que las profesiones liberales, específicamente la profesión de médico, sólo puede ser limitada por el impuesto sobre la renta establecido por las leyes tributarias de la República.

Por todo lo anterior, opinamos que los Consultorios Médicos, que cobran por consulta, a los cuales usted se refiere en su atenta nota, no pueden ser limitados por medio de un gravamen municipal, por tratarse este tipo de actividad una de las actividades enmarcadas dentro de las profesiones liberales.

De esta manera espero haber absuelto debidamente su Consulta.

De usted atentamente,

Lic. Donatilo Ballesteros S.
PROCURADOR DE LA ADMINISTRACION.

/au