

C-No.11

Panamá, 17 de enero de 2003.

Honorable Representante  
**RAMON RODRÍGUEZ SOLÍS**  
Presidente del Consejo Municipal de Macaracas  
Macaracas, Provincia de Los Santos.

Señor Presidente:

Conforme a nuestras atribuciones constitucionales y legales, acusamos recibo de su oficio N°.007 de 7 de enero de 2002, por medio de la cual nos consulta respecto "al cobro de impuesto municipal a empresas privadas por la construcción de infraestructuras, caminos y bados financiados por el Fondo de Inversión Social (FIS), Programa de Inversión Local (PROINLO), Oficina de Electrificación Rural (OER), Programa de Obras Comunitarias y si las Cooperativas de Transporte de Ahorro y Crédito están exoneradas de pagar impuesto."

#### **Criterio de la Procuraduría**

Antes de entrar a resolver la primera interrogante, es importante aclarar que el Municipio de Macaracas no adjuntó los contratos suscritos por la Empresa, y no se conoce si existe exoneración a estas empresas por parte del Estado, lo cual de ser así podrá ser ilegal toda vez, que la Constitución Política establece en su artículo 245: "**que el Estado no podrá conceder exenciones de derechos, tasas o impuestos municipales. Los Municipios sólo podrán hacerlo mediante acuerdo municipal**".

En todo caso, si las autoridades del Municipio de Macaracas, consideran que el Estado ha incurrido en actos que violen la autonomía municipal, la Constitución Política o Acuerdos Municipales, deberán demandar la ilegalidad de los mismos ante las instancias correspondientes; tomando en cuenta que todo acto se presume válido hasta que no se pruebe su ilegalidad y la misma sea declarada como tal por la Corte Suprema de Justicia, en la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo.

En esta medida hay que recordar que lo dispuesto en el artículo 245 de la Carta Fundamental, se erige en una medida protectora de la autonomía municipal dentro de la esfera tributaria, prohibiéndole al Estado toda injerencia que implique exención de tributos municipal, ya que dicho beneficio, sólo pueden concederlos los Municipios mediante Acuerdo.

Es oportuno analizar lo establecido en la Ley 106 de 1973, en el artículo 74, de manera general, en lo atinente a la llamada potestad tributaria que tienen los Municipios.

**“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 igual forma, el artículo 75 de la Ley 106 de 1973, contiene los negocios, actividades o explotaciones que pueden ser gravables por los Municipios, (entre éstos **Edificaciones y Reedificaciones**) fórmula que deja abierta la posibilidad para que otras actividades lucrativas que se generen en el Distrito, también sean objeto de impuesto siempre que éstas estén desarrolladas en la Ley. Veamos:

“Artículo 75. Son gravables por los Municipios los negocios siguientes:  
1...  
21. Edificaciones y reedificaciones  
48. Cualquier otra actividad lucrativa.”

Entendemos que en ejercicio de esta facultad impositiva el Municipio de Macaracas, a través del Consejo Municipal de dicho Distrito en uso de sus facultades expide el Acuerdo N°. 28 de noviembre de 2000 ***“por el cual se adopta el nuevo Régimen Impositivo Común para el Municipio de Macaracas”***. En este nuevo instrumento impositivo municipal, dispone en su artículo 1.1.2.8.04 sobre Edificaciones y Reedificaciones, lo siguiente:

“Artículo 1. Adóptese el Nuevo Régimen Impositivo Común para el Municipio de Macaracas”

‘1.1.2.8-(04) **Edificaciones y Reedificaciones:** Se refiere a los ingresos que se perciben ***por concepto del gravamen a las empresas constructoras*** o remodeladoras de edificios, casas, ***carreteras, caminos, puentes, bados,*** acueductos, alcantarillados, potabilizadoras, instalaciones agrícolas, agropecuarias porquerizas, pollerizas, molinos,

empacadoras de frutas, puertos, aeropuertos, todo tipo de construcción civil etc.'

**1.1.2.8. 04 01. 1% del valor total de la obra"**

..."

La norma bajo examen contiene el impuesto del 1% establecido sobre la actividad de edificaciones y reedificaciones que se realicen dentro del distrito y que se pagarán por el valor total de la obra; y el cual nos parece, perfectamente viable el cobro del impuesto a las Empresas Privadas que se dediquen a la Edificación y Reedificación.

De igual manera, en el artículo 1.1.2.6.72 del Acuerdo Municipal N°. 28 de 2000, publicado en Gaceta Oficial número 24,305 de 21 de mayo de 2001; se establece los impuestos municipales que gravan este tipo de actividades lucrativas. Veamos:

"1.1.2.6.- (72) CONSTRUCTORAS: Se refiere a los ingresos que se percibe por el gravamen a las empresas que se dedican a la construcción. Este impuesto se pagará mensualmente, de acuerdo a las siguientes tarifas:

1.1.2.6	70-01	100.00
1.1.2.6	70-02	.50.00
1.1.2.6	70-03	.30.00
1.1.2.6	70-04	.20.00
1.1.2.6	70-05	.15.00
1.1.2.6	70-06	.10.00

La norma bajo examen contiene, el impuesto a pagar mensualmente sobre aquellas empresas que se dedican a la construcción, claro esta sobre la base de las tarifas antes señaladas, por lo tanto, es perfectamente viable el cobro de impuestos a las Empresas que se dediquen a la construcción de carreteras, caminos y bados etc.

Sobre este tópico, vale mencionar el Fallo de 30 de septiembre de 1998, emitido por la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia en una Demanda de Nulidad propuesta por el Licenciado Julio Ramírez en representación de José Nieves Burgos, para que se declare nulo, por ilegal, el Acuerdo Municipal N°.11 de 30 de julio de 1996, dictado por el Consejo Municipal del Distrito de Chitré, Provincia de Herrera, mediante el cual se crea la Dirección de Ingeniería y Planificación Urbana del Municipio de Chitré y que en su parte medular señala:

“La Sala observa que el demandante confunde el pago del derecho del permiso de construcción con el pago del impuesto municipal por la construcción como una actividad comercial lucrativa, y también confunde el concepto de impuesto de Edificación y Reedificación.

El permiso de construcción, tal como lo indica su nombre, es la autorización, permiso o licencia que la Alcaldía otorga para que el propietario de un predio y un constructor inicien y ejecuten una construcción. El artículo 76 de la Ley de los Municipios los faculta para cobrar un derecho o una suma de dinero determinada para la expedición de ese permiso.

Por otra parte, el artículo 75 de la Ley 106 de 1973, indica que la actividad de edificar y reedificar es gravable por los Municipios. Este impuesto recae sobre la construcción y se calcula sobre la base del valor de la obra construida. Para ello es necesario que un técnico conoedor de la materia avalúe la obra e informe a las autoridades correspondientes para que sean éstas quienes determinen el impuesto a pagar en este concepto.

**Este impuesto sobre la edificación o reedificación no debe confundirse con los impuestos municipales que deben pagar las empresas que se dedican al negocio de la construcción dentro de un determinado Distrito, puesto que este impuesto surge de la actividad comercial lucrativa que realizan las empresas”. (Resaltado nuestro.)**

El concepto de Edificaciones y Reedificaciones, expuesto por la Sala Tercera de la Corte de Suprema de Justicia, evidencia con plena claridad que la actividad de edificar y reedificar es perfectamente gravable por los Municipios; y el mismo recae sobre la construcción, o reparación de algo que estaba en condiciones no apropiadas, o dicho en otras palabras, lo que se vaya a mandar a construir, según el Diccionario de la Lengua Española; y el impuesto se calcula sobre la base del valor de la obra construida. De allí, el requerimiento de un técnico que avalúe la obra e informe a las autoridades correspondientes para que sean éstas quienes determinen pagar el impuesto respectivo sobre ese concepto.

De igual manera, la Corte Suprema de Justicia - Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo en Fallo de 28 de diciembre de 1999, puntualizó lo siguiente:

“Si bien el contrato administrativo concertado entre la Caja de Seguro Social y COPISA no genera una actividad lucrativa para aquella institución del Estado, sino que forma parte de su función de prestar servicios públicos, este hecho no indica que la misma **no represente una actividad económica para la empresa constructora.**

En efecto, la Caja de Seguro Social tiene la función de prestar el servicio público, situación que se refleja con la celebración de este Contrato, la cual genera un beneficio social. COPISA es una sociedad anónima legalmente constituida, y como toda empresa tiene como fin realizar una actividad económica para obtener lucro. **Esta situación se corrobora con el hecho que esta empresa debe recibir un pago por la realización de la obra.**

En este sentido, el Régimen Municipal de Santiago en el renglón 1.1.2.6 72 del artículo 2 contempla el impuesto municipal para las constructoras, el cual reproducimos a continuación. ‘Constructoras’

Se refiere a las empresas que se dedican a la construcción, pagarán por mes o fracción de mes de: B/.10.00 a B/.100.00

La norma transcrita contiene el impuesto legalmente establecido para las empresas constructoras, el cual corresponde ser aplicado a COPISA. De imponerse dicho impuesto y el de edificación, se produciría una doble tributación por parte del Municipio de Santiago, situación que está prohibida por la Ley.

En sentencia de 30 de septiembre de 1998, la Sala Tercera manifestó lo siguiente:

Este impuesto sobre la edificación o reedificación no debe confundirse con los impuestos municipales que se dediquen al negocio de la construcción dentro de un determinado Distrito, **puesto que este impuesto surge de la actividad comercial lucrativa que realiza estas empresas.”**

Podemos inferir de los fallos transcritos que el hecho que exista un contrato administrativo entre una entidad del Estado y la empresa dedicada a la construcción, si bien no genera una actividad lucrativa para el Estado cualquiera que sea la entidad contratante, sino que forma parte de su función de prestar servicios públicos, esto no indica que la misma, no represente una actividad económica propia de la empresa constructora.

Por otro lado, consideramos que los artículos antes citados son claros al establecer la viabilidad por parte del Municipio de Macaracas, de imponer impuestos, tasas, derechos y contribuciones por todas las actividades lucrativas que se estén ejecutando en el respectivo Distrito, máxime que en su Régimen Impositivo, está contenido el pago del impuesto sobre construcciones.

Así las cosas, le reiteramos nuestro criterio en el sentido de que los Municipios sí están facultados legalmente para gravar con impuestos a las empresas dedicadas a la construcción de obras, ello con independencia de si es la propia Nación quien suscriba o no contratos administrativos con estas empresas, de ser así; no cabe la menor duda que la empresa privada que se dedicada a la construcción participa como un ente privado, y con fines lucrativos.

En cuanto a la segunda interrogante, sobre si las cooperativas de Transporte, Ahorro y Crédito están exoneradas del impuesto, respecto a este tema ya nos hemos pronunciado en diversas consultas. Veamos:

“Ciertamente, por medio de los dictámenes numerados: 175 de 10 de julio de 1996, 245 de 11 de septiembre de 1996, 312 de 24 de octubre de 1996, 317 de 6 de noviembre de 1996, 259 de 19 de septiembre de 1997, 105 de 17 de abril de 1998 y 270 de 30 de noviembre de 1999, entre otros; este Despacho dijo, luego de realizado estudio de las normas que regulan la materia, que siempre y cuando **no efectúen actividades con fines de lucro, las Cooperativas estarán exentas del pago de impuestos municipales.**

En caso contrario, es decir, si ejecutan actos de comercio o de mediación sobre mercaderías o de especulación mercantil, las mismas deberán ser gravadas con los tributos respectivos. Pues en todo caso, se apartan de sus fines u objetivos, los cuales no son la generación de lucro o ganancia.

Sobre esto, es oportuno recordar que, la Ley N°17 de 1 de mayo de 1997, reglamentada por el Decreto Ejecutivo N°39 de 22 de octubre de 1998, regula el Régimen Especial de las Cooperativas, contemplando en el artículo 6 la naturaleza jurídica y el objetivo que persiguen las cooperativas, en el sentido de que no deben tener fines lucrativos. Veamos:

“Artículo 6. Las cooperativas son asociaciones privadas constituidas por personas naturales o 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.** Para los fines de la presente Ley, tales cooperativas se denominan, en adelante, organizaciones cooperativas de primer grado.”  
(Lo resaltado es nuestro)

Ahora bien, si una Cooperativa se encuentra realizando actividades diferentes a su naturaleza jurídica, brindando servicios diferentes a los establecidos en su Estatuto, desvirtuando así el propósito de la misma, ya sea, porque está ejecutando actos de comercios, o ventas de productos, con el objeto de lucrarse de esas ventas o por cualquier medio de especulación de tipo mercantil, dichas actividades de la cooperativa recaerán dentro de los enmarcado en los artículos 74 y 75 de la Ley N°106 de 1973 sobre el Régimen Municipal. En consecuencia, el Municipio, podrá proceder a gravar dichas actividades, sin violentar las disposiciones legales que rigen a las cooperativas.

Por otra parte, la justificación que da el derecho para que una cooperativa, debidamente conformada; sea exceptuada del pago de los impuestos nacionales y/o municipales, es que no se conviertan en competidoras privilegiadas de las empresas comerciales debidamente constituidas y con nítidos afanes lucrativos. Esto ya que si las empresas comerciales pagan sus impuestos, y deben competir con otras personas jurídicas, como las cooperativas, que no pagan impuestos; evidentemente participan en el comercio o mercado, en plano de desigualdad.

A este respecto, nos permitimos adjuntar a este dictamen, copia debidamente autenticada de nuestra Nota C-175 de 10 de julio de 1996, en la que absolvimos similares interrogantes.

Con la pretensión de haber aclarado sus inquietudes, me suscribo de usted, con muestras de respeto y consideración.

Atentamente,

Alma Montenegro de Fletcher  
Procuradora de la Administración.  
AMdeF/20/cch.