



República de Panamá

Procuraduría de la Administración

Panamá, 4 de agosto de 2005.

C-Nº133

Licenciado

Manuel A. Pardo F.

Tesorero Municipal de Penonomé.

Señor Tesorero:

Me dirijo a usted, en ocasión de dar respuesta a su Nota No.103-T.M.P.-2005, mediante la cual consulta, con relación a lo siguiente:

“¿Una empresa que se dedica al cultivo y posterior venta de grama en cantidades menores y al por mayor, está el Tesorero facultado para gravarla con impuestos municipales?”

Por razones metodológicas separaremos las actividades *del cultivo* de la grama, como hecho imponible,¹ de *la venta que realiza el productor*.

El *cultivo de la grama* se encuentra incluido entre las actividades agrícolas en general, es decir, de las referidas como explotación del suelo y labranza de la tierra; y de manera específica, entre las actividades de siembra de plantas ornamentales.

El Código Agrario de Panamá, en su artículo 34, señala que “El Estado creará incentivos para quienes exploten la tierra de acuerdo con su función social y contribuyen así al desarrollo económico del país...”

Las actividades del agro, tales como la labranza de la tierra a través de la agricultura, la ganadería, la apicultura, la acuicultura, la avicultura y la agroforestería, están exentas de impuestos.² Mientras no se establezca por ley la carga tributaria, no se puede obligar a su

¹ Hecho imponible es la determinación del asunto sobre el cual recae el impuesto.

² Exención: libertad que uno goza para librarse de una obligación. En asuntos de impuesto esta libertad puede deberse a que el asunto o actividad no está contemplado en la Ley como hecho imponible y por lo tanto, no se identifica la obligación impositiva, por ejemplo, no existe impuesto sobre el hecho de dedicarse a la actividad agrícola, como tal, lo que sí ocurre en la actividad comercial e industrial, para las cuales se requiere una licencia o registro que paga su impuesto correspondiente. Pero, puede ocurrir que existiendo el hecho imponible, en este caso “la renta devengada,” o “el impuesto sobre inmueble,” al agricultor se le beneficie con el señalamiento explícito de la exoneración, siempre y cuando cumplan condiciones determinadas en la Ley.

cumplimiento. Abstenerse de crear un impuesto que afecte la actividad agrícola corresponde a incentivar ésta.

Conforme al artículo 52 de la Constitución Política de la República de Panamá, **"Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuviere legalmente establecido y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las leyes."** En nuestro País, no existe disposición legal que ordene el pago de impuestos o contribuciones de carácter nacional, cuyo hecho imponible se base en el ejercicio de la actividad agrícola en sentido general, ni en la siembra de grama en sentido particular. Tampoco se ha señalado por el constituyente ni el legislador la facultad delegada para que los Municipios incluyan esta actividad.

En cuanto a la *venta de grama*, como hecho imponible, se debe atender la calidad de la persona que la realiza, pues si la venta la ejecuta directamente el productor, no se considera acto de comercio³ y por tanto no requiere licencia comercial o registro respectivo para llevarla a cabo. Sin embargo, si la actividad la realiza un agente comercial, como por ejemplo en los supermercados, estaciones de expendio de combustible o almacenes agropecuarios que revenden, la actividad puede tener el carácter comercial o de intermediación, pero entonces se ampara en la licencia o registro comercial, sobre la cual se paga impuesto, al igual que sobre la renta y otros de carácter nacional o municipal.

El Código de Comercio señala de manera expresa en el artículo 3, numeral 4, **"que las ventas que hacen los agricultores y ganaderos de los frutos de sus cosechas o ganados, como cualesquiera otros de naturaleza análoga, no son actos de comercio."**⁴ El artículo 74 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, señala que son gravables por los Municipios con impuestos y contribuciones todas las actividades industriales, comerciales o lucrativas de cualquier clase... No incluye las actividades agrícolas, como tales. De lo que se colige, que la actividad realizada por el productor agropecuario, no está contemplada en los artículos 74 y 75 de la Ley 106 de 1973, porque no se refiere al ejercicio del comercio al por mayor ni al por menor.⁵

La facultad impositiva de los Municipios es delegada,⁶ y sólo puede recaer sobre actividades expresamente señaladas por el constituyente. Al respecto el artículo 246 de la Constitución Política, menciona las fuentes de ingreso municipal, entre los que señala: el impuesto sobre expendio de bebidas alcohólicas, sobre deguello de ganado vacuno y porcino y otros que deja a la Ley conforme a su artículo 245.

³ Cuando las personas naturales o jurídicas realizan actos de comercio necesitan licencia comercial o registro de comercio, lo que constituye un impuesto de carácter nacional, además de otras cargas de carácter municipal.

⁴ Este criterio está presente en el artículo 2 de la Ley 25 de 26 de agosto de 1994, y en el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 35 de 24 de mayo de 1996, vigentes.

⁵ Artículo 75 numeral 18.

⁶ El Estado, a través de la Asamblea Nacional tiene la competencia originaria para establecer los impuestos mediante una Ley, pudiendo delegar sobre materia determinada la facultad para que los Municipios establezcan impuestos y tributos, siempre que no afecten con doble imposición las actividades que ya han sido gravadas por la Nación.

El artículo 75 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, señala los hechos imponible sobre los cuales recae la actividad impositiva de los Municipios y al respecto la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia ha manifestado:

“...los artículos 74 y 75 de la Ley No.106 de 1973 ciertamente facultan a los Concejos Municipales para gravar con impuestos las actividades comerciales⁷ realizadas en el Distrito. Sin embargo, dicho gravamen no alcanza ni puede extenderse a las ventas al por mayor⁸ de los productos agropecuarios realizadas directamente por los productores, ya que de acuerdo con el artículo 3° del Código de Comercio, tales ventas no son actos de comercio. Así lo establece claramente el numeral 4° del referido Código que expresa lo siguiente:

Artículo 3. Los contratos y obligaciones de los comerciantes se considerarán siempre actos de comercio, a menos que fueren de naturaleza exclusivamente civil, o si no resultare lo contrario del acto mismo.

No son actos de comercio:

1....

4. **Las ventas que hacen los agricultores y ganaderos de los frutos de sus cosechas o ganados, ni cualesquiera otros de naturaleza análoga.”** (Sentencia de 22 de octubre de 2000. CONEP en contra del Acuerdo Municipal No.101-40-54 del 6 de junio de 1996. Magistrada Ponente Mirtza Franceschi de Aguilera.)

Lo expuesto nos permite concluir con relación a su interrogante, que el Tesorero Municipal no está facultado para gravar con impuesto municipal el cultivo o siembra de grama como tampoco la venta de grama que haga el productor, porque estas son actividades propias de la agricultura, exentas de impuestos nacionales y municipales.

Atentamente,



Oscar E. Ceville

Procurador de la Administración.



OC/09/ iv.

⁷ La siembra al igual que la venta de grama por el productor, no son actos de comercio, ni se registran como actividades comerciales, por lo tanto no pueden incluirse como hechos imponible.

⁸ La venta al por menor realizada por un productor no es actividad comercial, como tal, conforme al artículo 3, numeral 4 del Código de Comercio. La excepción mencionada a la calificación de actos de comercio es el supuesto de la reventa como un acto de comercio. Sin embargo, no conocemos los parámetros que determinan esta venta, cuando se trata de grama y se pone en duda que el que compre al por menor, lo haga con el fin de revender.