

Materia: IMPUESTO EXTRADISTRITORIAL
OBRA NACIONAL.

Panamá, 7 de julio de 1998.

Licenciado

Fernando Aramburú Porras

Director General del Instituto de

Recursos Hidráulicos y Electrificación

E. S. D.

Señor Director:

Nos referimos a su Nota N°. VP-AL-14-98 fechada 14 de mayo de 1998, recibido en este Despacho el día 4 de junio del presente, mediante la cual se sirvió consultarnos aspectos sobre el Régimen Impositivo del Municipio de Colón.

Concretamente nos plantea la siguiente inquietud, que a continuación transcribimos y pasamos a absolver, conforme a nuestro leal saber y entender:

"Los Contratos No. DG-117-95, que corresponde al "Desmantelamiento, inspección, suministro, transporte, entrega en el sitio, montaje, supervisión al montaje y pruebas para la rehabilitación, de la Central 9 de enero, (unidades 3 y 4), y el DG- 142-96, referente al "Diseño, suministro, transporte, rehabilitación, entrega en el sitio, adiestramiento, supervisión y montaje, pruebas, puesta en servicio y entrada en operación comercial de un ciclo combinado de 130 MW en la Central 9 de enero de Bahía Las Minas" , ambos provenientes de sendas Licitaciones Públicas y cuyo Contratista es la Empresa Ansaldo Energía, S.p.A., tienen como finalidad contribuir al Plan de Expansión del Sistema Eléctrico Nacional para de esta manera garantizar la suficiente generación de energía eléctrica en todo el país, satisfaciendo así las demandas en materia de suministro de energía eléctrica presentes y futuras a las áreas urbanas y rurales.

En razón de los trabajos que debe llevar a cabo la empresa Ansaldo Energía S.p.A., el Municipio de Colón con fundamento en el Artículo 75 numeral 21 de la Ley 106 de 1973 la cual establece la facultad de los municipios para gravar "edificaciones y reedificaciones; y, en el Acuerdo N°. 101-40-119 del 28 de diciembre de 1995, el cual establece el Régimen Impositivo del Distrito de Colón, debidamente publicado en la Gaceta Oficial N°. 22,973 del 12 de febrero de 1996, ha considerado viable la aplicación del Impuesto de Edificaciones y Reedificaciones a la empresa contratista antes mencionada.

Expresado lo anterior y en razón de lo que señala el Artículo 4 del Decreto de Gabinete N°. 235 de 30 de junio de 1969, Ley Orgánica del Instituto de Recursos Hidráulicos y Electrificación y lo considerado por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia en fallo de ocho(8) de febrero de 1994, "deseamos conocer si es procedente por parte del Municipio del Distrito de Colón el cobro de impuestos a la empresa Ansaldo Energía, S.p.A. por los trabajos que ha de realizar en el Complejo Termoeléctrico de la Central 9 de Enero, ubicado en Bahía de Las Minas, Distrito de Colón."

Como es de su conocimiento, el Municipio como organización política autónoma de la comunidad, ha sido investido de cierto poder impositivo delimitado por el legislador, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 242 de la Constitución Política, que dispone lo siguiente:

"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." (Resaltado nuestro)

Cabe mencionar que nuestra Corte Suprema de Justicia, en Sentencia fechada ocho(8) de febrero de 1994 declaró que cuando la actividad que se pretende gravar con impuesto, trasciende las fronteras del Distrito, su cobro es inconstitucional salvo que la Ley establezca que estos tipos de impuestos son municipales aunque tenga incidencia fuera del distrito. Veamos lo que señala el Pleno de la Corte al respecto.

" El Pleno considera que la resolución demandada de inconstitucional viola el artículo 242 de la Constitución Nacional, ya que el Tesorero Municipal del Distrito de Gualaca grabó a SKANKA, A. B. al pago de un impuesto de edificaciones y reedificaciones por la construcción de obras civiles en la Central Hidroeléctrica Arquitecto Edwin Fábrega o Represa Fortuna, obras que, independientemente sean de propiedad del IHRE y guarden relación con el servicio de luz eléctrica, tienen un efecto que trasciende las fronteras del Distrito de Gualaca, es decir, el impuesto que se pretende cobrar, tiene incidencia fuera de dicho Distrito.

Anotemos que en este punto no tiene trascendencia el hecho de que es el IRHE el propietario de la obra y que la misma está destinada a ofrecer un mejor servicio de luz eléctrica a la población, porque el impuesto está siendo cobrado a la compañía que construye la obra y no al IRHE. El punto que menciona el demandante sobre el hecho de que en base al Convenio de Modificación de la forma de pago del contrato, es al IRHE al que, en última instancia, le corresponde asumir el pago de los impuestos municipales o de otra índole que le sean cobrados a la compañía sueca SKANKA, A. B. resulta difuso y es del todo extraño, máxime cuando el Decreto de Gabinete orgánico de esa entidad nacional la exonera del pago "de cualquier clase o tipo de impuestos."

La realidad del caso que nos ocupa es que SKANKA, A. B., construye una obra en el Distrito de Gualaca, y a pesar de que la obra tiene repercusiones nacionales y por tanto el impuesto que se cobre tiene incidencia fuera del distrito, el Tesorero Municipal, como autoridad a la que le corresponde cobrar los impuestos municipales, grabó a la compañía al pago de impuestos de edificaciones y reedificaciones, lo que es inconstitucional a la luz de los que dispone el artículo 242 de la Constitución Nacional."

Siguiendo este orden de ideas, observamos que en fallo de 4 de agosto de 1995, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, se pronunció sobre el artículo 242 de la Constitución Nacional en los siguientes términos:

"De la lectura de la citada norma fundamental queda claro que la regla general en materia impositiva municipal es que los municipios sólo pueden gravar con impuestos aquellas actividades lucrativas que repercuten exclusivamente dentro de los confines del Distrito. Sin embargo, la Constitución autoriza clasificar como municipales impuestos que tengan incidencia extra distrital, siempre que la ley formal establezca tal excepción.

En esta causa constitucional la norma atacada, es decir el artículo 3 del Acuerdo N°.7 de 11 de febrero de 1992, emitido por el Consejo Municipal del Distrito de Alanje, Provincia de Chiriquí, se refiere a una actividad agroindustrial bananera de grandes proporciones, destinada al mercado nacional e internacional de la fruta. por tanto, para determinar si dicho impuesto no desconoce el artículo 242 de la Constitución, es fundamental examinar si dicho Acuerdo, que contiene la disposición acusada, se fundamenta en una norma legal de naturaleza formal que específicamente permita el cobro de ese impuesto, que sin dudas incide fuera del ámbito territorial del Distrito de Alanje"

Si se examinan las consideraciones del citado Acuerdo, se notará que su fundamento jurídico es el artículo 17, ordinal 8 de la Ley 106 de 1973, modificada por Ley 52 de 12 de diciembre de 1984, que a la letra dice:" Establecer impuestos, impuestos, contribuciones, derechos y tasas de conformidad con las leyes, para atender los gastos de la administración, servicios e inversiones municipales". Como se observa, tal norma

es de contenido general, lo que no autoriza como consagra legalmente excepción alguna, en particular la que establece el artículo 3° del Acuerdo Municipal impugnado. Así las cosas el acto atacado vulnera el artículo 242 de la Constitución, que establece una nítida cláusula de reserva legal."

Comentan algunos autores en consideración a las excepciones que establece la Ley, que toda excepción debe ser interpretada restrictivamente, máxime cuando se trata de un sistema poliributario, la inteligencia de las leyes que lo constituye debe tender al equilibrio y perfección del mismo, no puede interpretarse cada ley aisladamente, sino como parte de un conjunto armónico, y cada impuesto debe ser examinado o juzgado, no solamente en sí mismo, sino en relación a los otros que forman parte del conjunto impositivo. (López F., Isaac. Principios de Derecho Tributario 2a. de. Edit. Lerner, Bogotá, 1960, pág. 142)

Podemos observar de lo señalado por el IRHE, que las obras que están desarrollando los contratistas en la Central 9 de Enero, Provincia de Colón, tiene una finalidad, la cual es de contribuir al Plan de Expansión del Sistema Eléctrico Nacional para garantizar de esta manera la suficiente generación de energía eléctrica en todo el país, satisfaciendo así las demandas en materia de suministro de energía eléctrica presentes y futuras.

La Ley N°6 de 9 de febrero de 1995 "Por la cual se modifica el Decreto de Gabinete N° 235 de 30 de julio de 1969, que subroga la Ley 37 de 31 de enero de 1961, Orgánica del Instituto de Recursos Hidráulicos y Electrificación" establece en su artículo 1, literal c) y k) lo siguiente:

c). Construir, instalar y operar todas las fuentes adicionales de generación eléctrica que se requieran para el uso público en todo el territorio de la República, utilizando para ello cualquier medio de producción, salvo las excepciones señaladas en los literales k) , l) y m).

k) Otorgar concesiones administrativas para la generación eléctrica o celebrar otro tipo de contratación para la compra de energía eléctrica a plantas de propiedad de terceros. Las concesiones o contrataciones, que al respecto se realicen, especificarán la tarifa que habrá de aplicarse o la fórmula para su establecimiento y ajustes, los cuales se otorgarán de acuerdo con el procedimiento de contratación pública del Instituto.

m)... En caso de que no existan redes de transmisión y distribución que permitan el abastecimiento de los generadores privados al Instituto o a los consumidores finales, el Instituto podrá autorizar la construcción y operación de dichos sistemas por parte de los interesados, para lo cual otorgará la correspondiente concesión."

Se aprecia del texto reproducido que el IRHE, puede otorgar concesiones administrativas para la generación de energía a nivel nacional, y en caso de que no cuente con redes de transmisión y distribución que le permitan abastecer los generadores eléctricos, el IHRE podrá autorizar la construcción y operación de estos sistemas de distribución de energía eléctrica, a terceros interesados a través de concesiones. Sin embargo, hay que anotar en esta Ley, que las tarifas eléctricas, al usuario no pueden ser aumentadas como consecuencia de la participación de la inversión privada en el sector eléctrico.

La Resolución de Gabinete N°. 317 de 2 de octubre de 1995 "Por la cual se aprueba el Reglamento de la ley N°.6 de 9 de febrero de 1995" define en su artículo 2, el Plan de Expansión del Sistema Eléctrico Nacional: "como Programa de inversiones para la entrada en operación de nuevas capacidades de generación, de líneas de transmisión y distribución para satisfacer la demanda futura de energía eléctrica, que minimiza los costos económicos actualizados, determinados por el Instituto."

La entidad encargada del planeamiento de la expansión y operación del Sistema Eléctrico Nacional, es el IHRE de conformidad con el artículo 3 y 4 de la citada Resolución N° 317, cuyos textos son del siguiente tenor:

"Artículo 3. El Instituto es responsable de preparar y mantener al día el Plan de Expansión del Sistema Eléctrico nacional, el cual incluye el Plan de Mínimo Costo para la Expansión del Sistema de Generación.

Artículo 4. El Instituto efectuará el Despacho de Plantas, tomando en cuenta las necesidades del sistema, para todas y cada una de las unidades y todas y cada una de las plantas destinadas al servicio público, incluyendo las unidades o plantas de propiedad privada integradas al sistema eléctrico nacional".

Por otra parte el artículo 4 del Decreto de Gabinete N°. 235 de 30 de julio de 1969 "Por el cual se subroga la Ley N°. 37 de 31 de enero de 1961, Orgánica del Instituto de Recursos Hidráulicos y Electrificación" dispone que "El Instituto, como Institución del Estado, estará exento del pago de cualquier clase o tipo de impuestos, contribuciones, tasas, gravámenes o derechos de cualquier índole o denominación, ya sean nacionales o de cualquier otra clase, a excepción de la cuota patronal del Seguro Social. Igualmente, gozará de todas las prerrogativas y privilegios de la Nación, concedidos a las demás instituciones oficiales del Estado"

Coincidimos, con el criterio mantenido por la Corte Suprema de Justicia, en su Fallo de 8 de febrero de 1998 (IHRE Vs. Resolución s/n de 9 de diciembre de 1992, proferida por el Tesorero Municipal del Distrito de Alanje) en cuanto, a que, si la actividad que realizan los contratistas son como en efecto se deduce de lo expuesto por el Instituto de Recursos Hidráulicos y Electrificación una obra que tiene repercusiones nacionales y además tiene incidencia fuera del Distrito, las mismas no pueden ser objeto de impuesto, a la luz de lo dispuesto en el artículo 242 de la Constitución Política.

Por último reafirmamos lo dicho por la Corte en anteriores fallos, que la potestad tributaria de los Municipios es derivada, esto es, que resulta imprescindible que la Ley establezca los rubros que pueden ser objeto de gravamen mediante Acuerdos, pero es lógico que la Ley puede establecer límites a esa potestad tributaria de los Municipios, sin que esto lesione el principio consagrado en el artículo 243 de la Constitución Política.

Bajo esta óptica el Estado puede limitar, mediante Ley, la potestad tributaria de los Municipios, es decir que el legislador puede señalar las actividades que no pueden ser gravadas por éstos. Pero lo que no puede hacer el Estado es conceder exoneraciones de impuestos, tasas, contribuciones debidamente establecidos en los Acuerdos Municipales. El Decreto de Gabinete N°. 235 de 1969, a nuestro juicio lo que hace es limitar la potestad tributaria de los Municipios en cuanto a la materia de expansión y generación de energía eléctrica a nivel nacional. Con este principio de exención tributaria lo que busca, el Estado es satisfacer las necesidades de la colectividad en general, consideramos que en el caso bajo examen, los concesionarios actúan como delegado o colaboradores del Estado con el fin de contribuir al Plan de expansión del sistema eléctrico a nivel nacional, tanto en el área urbana como rural.

Concluimos, entonces, que si las empresas contratistas están trabajando en colaboración con el IHRE, para el suministro de energía eléctrica a nivel nacional, con incidencia extra distritorial, las mismas no pueden ser objeto de impuesto de conformidad con lo dispuesto en la jurisprudencia nacional, leyes y la doctrina en general.