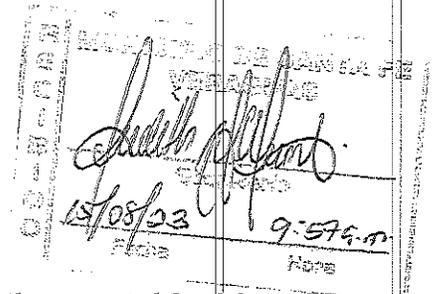




República de Panamá
Procuraduría de la Administración

Santiago, 11 de agosto de 2023.
C-VE-004-23

Señor
Jorge Cárdenas
Alcalde Municipal Distrito de Santa Fé
Provincia de Veraguas
E. S. D.



Ref: Cobro de impuestos municipales a cooperativas establecidas dentro del distrito.

Señor Cárdenas:

En atención a las funciones que le señala el artículo 6, numeral 1 de la Ley 38 de 2000, a la Procuraduría de la Administración de ser consejeros jurídicos de los servidores públicos, tenemos a bien dar respuesta a su nota fechada 14 de julio de 2023, recibida ese mismo día del mismo mes y año, a través del correo institucional jvoukidis@procuraduria-admon.gob.pa, en la que nos consulta sobre la viabilidad del cobro de impuestos municipales a la Cooperativa La Esperanza de los Campesinos, RL. En concreto plantea las siguientes interrogantes:

1. ¿Es legal el cobro de impuestos a las cooperativas?
2. Que son actividades lucrativas y cuales actividades están sujetas a cobro de impuestos?

Cabe resaltar que este Despacho atendiendo a sus interrogantes, es del criterio, que como bien es sabido, las cooperativas originalmente tienen por finalidad las actividades no lucrativas, esto no quiere decir, que la normativa que las ampara no les permita realizar acciones lucrativas, siempre y cuando estas no la alejen de su propósito inicial.

En concordancia con lo anterior enunciado, la Ley 17 de 1 de mayo de 1997, establece el marco regulatorio del sector cooperativo, específicamente en los artículos 106 y 107 específicamente que disponen sobre las exenciones especiales para las cooperativas teniéndose los impuestos nacionales, contribución, gravamen, derechos, tasas y aranceles de cualquier clase o denominación, no así de los impuestos municipales. Pasamos a citar dichos artículos:

ARTÍCULO 106: Sin perjuicio de las exenciones especiales establecidas por esta Ley y otras leyes, las asociaciones cooperativas, estarán exoneradas de todo impuesto nacional, contribución, gravamen, derechos, tasas y arancel de cualquier clase o denominación que recaiga o recayera sobre lo siguiente:

1. Constitución, reconocimiento, inscripción y funcionamiento de cooperativas, así como las actuaciones judiciales en que éstas intervengan, activa o pasivamente, ante los tribunales jurisdiccionales;
2. El pago de impuestos nacionales sobre aquella porción de bienes reservada exclusivamente para el desarrollo de sus actividades;
3. El pago de papel sellado y notarial, timbres, registros y anotación de los documentos, otorgados por las cooperativas o por terceros a favor de ellas;
4. Importación de maquinaria, equipo, repuesto, combustible, lubricantes, suministros y otros enseres, destinados para sus actividades.

ARTÍCULO 107: Las exoneraciones a las cooperativas sobre impuestos nacionales, contribuciones, gravámenes, derechos, tasa y aranceles de cualquier clase o denominación, que recaigan sobre la importación de maquinaria, equipo, repuesto, combustible, lubricante y otros enseres destinados para sus actividades, estarán sujetos a los requisitos siguientes:

1. La cooperativa de primer, segundo y tercer grado, los organismos cooperativos internacionales y las entidades auxiliares del cooperativismo, que necesiten y tengan derechos a las exoneraciones que describe el artículo anterior, harán la solicitud correspondiente por intermedio de su representante legal o de quien se delegue;
2. Los nombres de cooperativas, de la federación, de la confederación, de los organismos internacionales o de las entidades auxiliares del cooperativismo, no podrán ser utilizados por personas naturales u otras personas jurídicas, para adquirir bienes. Cualquier persona natural o jurídica que infrinja esta disposición, se hará acreedora a las sanciones que señalen las leyes que rigen la materia.
3. Las importaciones en concepto de maquinarias, equipos, repuestos, combustibles y afines, sólo pueden hacerse para el uso y servicio de la cooperativa en el desarrollo de sus actividades;
4. Los bienes importados al país en base a las exoneraciones impositivas, únicamente podrán ser transportados o enajenados transcurrido dos años luego de su introducción previa notificación escrita al IPACCOOP y la realización del respectivo asiento contable.

No obstante, se podrá enajenar o traspasar el bien, siempre que se realice el pago del impuesto correspondiente, acto que deberá ser notificado sólo al IPACCOOP.

Dentro del contexto anteriormente expuesto, manifestamos que las cooperativas tendrán que pagar impuestos municipales solamente por las actividades lucrativas que ejecuten, por lo que, resulta necesario precisar el tipo de actividad mercantil que 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.

En este sentido es oportuno señalar lo contemplado en la Ley 17 de 1 de mayo de 1997, específicamente en el artículo 6 el cual pasaremos a transcribir:

"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)

En cuanto al fallo citado en la consulta, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia en fallo de 21 de septiembre de 2007 en relación con la materia objeto de la consulta que nos ocupa, expresó en su parte medular lo siguiente:

"Observa el Tribunal que la pretensión de fondo de la parte demandante estriba en que se declare la nulidad del acuerdo municipal del distrito de Santa Fe, No. 07 de 15 septiembre de 2004, mediante la cual se aplica el pago de tributos municipales a la Cooperativa de Servicios Múltiples la Esperanza de los Campesinos R.L. Santa Fe.

El referido acuerdo municipal establece en su artículo segundo, que la Cooperativa de Servicios Múltiples La Esperanza de los Campesinos R.L. Santa Fe, "se tipifica en las disposiciones del Artículo 74 del Cáp. III de la ley 106 del 8 de octubre de 1973, modificada por la ley 52 del año 1984, especificando en el punto 4 del considerando (sic), motivo por el cual está obligada al pago de impuestos municipales.

Una vez analizadas las circunstancias de la presente controversia, la Sala procede a externar lo siguiente: El artículo 6 de la ley 17 de 1997, establece claramente el concepto y fines de las asociaciones cooperativas. Tal y como lo señala la referida norma, los objetivos de las empresas cooperativas están encaminados a procurar el beneficio económico y social de sus participantes o adherentes, a través de "aportación económica, intelectual y moral de sus asociados." A juicio del Tribunal, cuando la norma se refiere a la aportación de los asociados, ésta contempla la realización de todo tipo de actividad, ya sea mercantil o no, siempre que resulte lícita, sin excluir aquellas operaciones comerciales que persiguen un fin lucrativo, y lo que realmente define el hecho que éstas actividades mercantiles son llevadas a cabo por la sociedad cooperativa sin

finés de lucrativos, es que las mismas sean el resultado de la conexión o comunicación directa de sus miembros en el ejercicio de operaciones mercantiles, y cuyos beneficios obtenidos sean distribuidos a favor de sus asociados. (cfr. Diccionario Jurídico Elemental, G. Cabanellas, -pág. 297)

Es decir, si bien la norma no prohíbe a la sociedad cooperativa ejercer operaciones comerciales lucrativas, tampoco las exime del pago de tributos por el ejercicio de las mismas, ya que aún cuando es comprensible que la iniciativa de ejercer el comercio con fines lucrativos, tiene como propósito que ésta redunde en mayores beneficios para los asociados cooperativistas, su naturaleza no lucrativa.

Partiendo de estos planteamientos, se arriba a la conclusión, que es posible gravar las actividades mercantiles llevadas a cabo por las cooperativas, pero solamente aquellas que resulten lucrativas.

Lo anterior aplicado al caso que nos ocupa, nos indica que el Concejo Municipal del Distrito de Santa Fe, al momento de dictar el Acuerdo Municipal No. 07 de 15 de septiembre de 2004, mediante el cual obliga a la Cooperativa de Servicios Múltiples La Esperanza de los Campesinos R.L., al pago de tributos municipales, se basó en normas contenidas en la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, que fueron aplicadas desconociendo la naturaleza no lucrativa de esta sociedad cooperativa en virtud de lo cual resulta necesario precisar el tipo de actividad mercantil que fue gravada. Esto aunado a que, en materia tributaria, es un requisito imprescindible para el cobro de tales impuestos, que el hecho generador del mismo, en efecto, sea susceptible de ser gravado."

De lo anterior se concluye que siempre que las cooperativas efectúen actividades lucrativas de las que están contempladas en la Ley 106 de 1973, y que las mismas sean gravadas por el régimen impositivo del municipio en el que se desarrollen, podrá el fisco municipal proceder a la exigencia del pago correspondiente.

Si bien es cierto, si una Cooperativa se encuentra efectuando actividades distintas a su naturaleza jurídica, ofertando servicios diferentes a los estipulados en su Estatuto, alterando así el propósito de la misma, ya sea, porque está desarrollando actos de comercios, o ventas de productos, con el objeto de lucrarse de esas ventas o por cualquier medio de especulación de tipo mercantil, estas actividades de la cooperativa incurrirán dentro de los encuadrado en los artículos 74 y 75 de la Ley N°106 de 1973 sobre el Régimen Municipal. Por consiguiente, el Municipio, puede gravar estas actividades, sin vulnerar así las disposiciones legales que rigen a las cooperativas.

ARTICULO 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.*

ARTICULO 75. Son gravables por los Municipios los negocios, actividades o explotaciones siguientes:

1. Agencias y representaciones de fábricas o empresas, comisionistas, distribuidores, publicitarias y de viajes en los municipios donde tengan su domicilio;
2. Anuncios y rótulos inclusive los que se coloquen en buses y taxis de servicio público;
3. Aparatos de juegos mecánicos o electrónicos permitidos y de ventas automáticas de producto;
4. Aprovechamientos;
5. Barberías y peluquerías;
6. Bailes, balnearios y lugares de recreaciones;
7. Billares;
8. Estaciones de ventas de gasolina, kerosene, diesel y demás derivados;
9. Cajas de música (sinfonolas) y con pantallas;
10. Casas de empeños, de préstamos, bancos privados, capitalizadoras y financieras y empresas de Fondos Mutuos;
11. Hoteles, Casa de huéspedes, pensiones, moteles y similares;
12. Casas de alojamiento ocasional y prostíbulos, cabarets y boîtes;
13. Casetas sanitarias;
14. Cementerios públicos y privados (inhumaciones, renovaciones. Ventas y alquileres de bóvedas y lotes);
15. Canteras y extracciones de tierras, arcillas o tierras arcillosas con fines industriales o comerciales prescindiendo de la propiedad del terreno;
16. Cantinas y bodegas;
17. Compraventa de artículos y accesorios;
18. Comercio al por mayor y al por menor;
19. Empresas de seguros y reaseguros de cualquier clase; de compraventa y administraciones de bienes raíces en los municipios de su domicilio comercial;
20. Descascaradoras de granos;
21. Edificaciones y reedificaciones;
22. Espectáculos públicos de carácter lucrativo;
23. Floristerías;
24. Estudios fotográficos, de televisión, cinematográficos, cinematógrafos, y los anuncios comerciales que se exhiban en estos;
25. Funerarias o velatorios privados con fines comerciales;
26. Heladerías, refresquerías y pasteurizadoras;
27. Industrias, fábricas, talleres y actividades manufactureras de cualquier clase en los municipios;
28. Juegos permitidos;
29. Lavanderías y tintorerías;
30. Hospitales, laboratorios y clínicas comerciales e industriales de propiedad privada, o de servicio público;
31. Mataderos y zahúrdas (servicio de matanza, acarreo de carnes, entrañas, depósitos de carnes y cueros, extracción de grasas, corrales);
32. Mercados privados (derechos de bancos);
33. Mercados públicos (participación en la renta nacional derivada de estos);
34. Panaderías, dulcerías y reposterías;
35. Participación en otras rentas nacionales;
36. Placas para perros;

37. Pesas, medidas y aparatos para medir energía, líquidos, gas, gasolina y otras especies;
38. Salones de belleza;
39. Torrefacción de café;
40. Trapiches comerciales;
41. Restaurantes y fondas;
42. Clubes de mercancías;
43. Aserríos y aserraderos;
44. Placas para vehículos;
45. Venta de mercaderías extranjeras al por menor;
46. Venta nocturna de licores al por menor;
47. Uso de aceras y calles con fines de lucro; y
48. Cualquier otra actividad lucrativa.

En los casos señalados por los numerales 5 y 38 serán gravables cuando se emplee mano de obra asalariada o que en los locales donde se desarrollan las actividades profesionales, en los ordinales precitados, se venda artículos al público.

Ahora bien, la justificante que da el derecho a que una cooperativa, adecuadamente conformada; sea exceptuada del pago de los impuestos nacionales y/o municipales, deriva en que estas no se conviertan en competidoras privilegiadas con respecto a las empresas comerciales propiamente constituidas y con claros fines lucrativos. El porqué de esto deriva en que si las empresas comerciales que pagan oportunamente sus impuestos, les toca disputar con personas jurídicas, como las cooperativas, que no pagan tributos; y que obviamente participan en el comercio o mercado, estaríamos en un escenario de desigualdad.

Con respecto a su segunda interrogante podemos manifestar que se define este término como lo que produce ganancia o beneficio. El término lucrativo proviene del latín, *lucrativus*, *lucrativa*, *lucrativum*. Y este adjetivo deriva de *lucrum*, *lucri*, cuyo significado es ganancia, beneficio. A la raíz de esta palabra se le ha agregado el sufijo *-ivo-iva* cuya acepción es "que tiene inclinación o capacidad para" o "que está relacionado con". Puede decirse entonces, que su concepto es: que tiene inclinación o que está relacionado con obtener buenos dividendos.

Desde su origen en la antigüedad romana también se utilizaba esta palabra con un dejo despectivo, relacionándola con la avaricia. Ya que se la usaba para denominar a todo aquél, o aquello que tuviera amor a la riqueza.

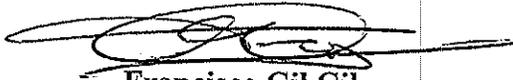
Con este significado pasó al español en el habla común, designando el hecho de conseguir una ganancia en exceso, sin importar de qué manera se obtiene. De este modo, tiene una cierta connotación peyorativa.

No obstante en el ámbito empresarial, se refiere a toda aquella actividad o emprendimiento por el cual se comercializa y/o fabrica productos o se brinda servicios mediante el cual se busca o planea un beneficio o una ganancia individual. Por esta razón se considera que cualquier empresa privada que funcione dentro de un modelo capitalista siempre tiene una intención lucrativa.

Dentro del contexto anteriormente expuesto, manifestamos que las cooperativas tendrán que pagar impuestos municipales solamente por las actividades lucrativas que ejecuten, por lo que, resulta necesario precisar el tipo de actividad mercantil que se esté explotando por parte de las cooperativas.

Esperamos, de esta manera, haber atendido a sus interrogantes, reiterando que la orientación ofrecida no reviste de carácter vinculante

Atentamente,



Francisco Gil Gil
Secretario Provincial de Veraguas Encargado
Procuraduría de la Administración

