

C-No.24

Panamá, 9 de febrero de 2000.

Señora

TARCILA YINIVA GÓMEZ

Tesóroera Municipal

Distrito de Los Santos, Provincia de Los Santos

Señora Tesorera:

Damos respuesta a su Nota s/n fechada 14 de enero de 2000, mediante la cual nos consulta si es jurídicamente posible gravar con un impuesto municipal a las Clínicas Privadas; y si las Cooperativas de Ahorro y Crédito deben pagar el impuesto de basura y el 1% de los servicios administrativos de cobro.

Primeramente vamos a referirnos al pago de impuesto por parte de las Clínicas Privadas.

Veamos:

La intención de gravar a las Clínicas Privadas con el pago del impuesto municipal no es un tema reciente, sino que el mismo se viene ventilando a raíz de la promulgación de la Ley 106 de 1973, que regula el Régimen Municipal.

Nuestra máxima Corporación de Justicia se ha referido sobre el tema en comento en las sentencias de 30 de septiembre de 1977, 21 de julio de 1993 y 12 de agosto de 1994.

Inicialmente se consideraba que no era factible gravar a las Clínicas Privadas por razón de lo normado en el artículo 39 de la Constitución Nacional de 1972 (artículo 40 de la Constitución vigente), el cual taxativamente establece que "no se establecerá impuesto o contribución

para el ejercicio de las profesiones liberales ...". Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia despejó la duda en los siguientes términos:

"El principio constitucional contenido en el artículo 39 ampara desde luego a las personas naturales en su libertad para ejercer cualquier profesión u oficio, con las únicas limitaciones consignadas en la Ley y no a las personas jurídicas, cuya existencia surge del cumplimiento de leyes que regulan esa materia motivada por el deseo de obtener ganancias o beneficios en los negocios o actividades que llevan a cabo." (negritas nuestras)

De conformidad con esta Sentencia, este principio constitucional debe entenderse en el sentido de que pueden ser gravadas con el impuesto municipal las clínicas y laboratorios privados sólo cuando los mismos se dediquen a la explotación comercial, es decir, cuando la actividad ejercida sea con fines mercantiles o lucrativos. Es de suma importancia tener presente que las clínicas y laboratorios privados no siempre explotan el comercio, sino que las mismas pueden estar dedicadas solamente al ejercicio profesional, actividad que, por disposición constitucional (art. 40) no puede ser gravada. (Cfr. Sentencia del Pleno de 21 de julio de 1993)

Posteriormente, la Corte Suprema de Justicia, mediante la Sentencia de fecha 12 de agosto de 1994, reafirmó el criterio vertido en las Sentencias anteriores, indicando que:

"El Pleno considera necesario agregar que la apuntada decisión no implica que le esté vedado a los Municipios establecer, mediante Acuerdo Municipal, impuestos que recaigan sobre hospitales y clínicas privadas, en la medida en que la actividad se realice con carácter

mercantil y lucrativo. Tal es el caso, por ejemplo, de las clínicas y hospitales o laboratorios, que son de propiedad de empresas, normalmente de sociedades anónimas, dentro de las cuales el médico o profesional recibe un sueldo u honorario por el servicio que él presta a la empresa." (negritas nuestras)

Es importante señalar que los Municipios, al momento de establecer el impuesto que deben pagar las clínicas y laboratorios privados, deben hacerlo de manera precisa, sin ambigüedades, es decir, precisando que el mismo sólo es aplicable cuando dichas clínicas, hospitales y laboratorios privados se dediquen a lucrar con los servicios que prestan, mas no así cuando los profesionales de la salud lo hacen directamente como ejercicio libre de su profesión.

Referente al segundo tema consultado, si las Cooperativas de Ahorro y Crédito deben pagar el impuesto de basura y el 1% de los servicios administrativos de cobro, consideramos prudente hacer las siguientes observaciones:

Primeramente debemos aclarar que el monto que se paga por la recolección de la basura no es un impuesto, sino una tasa en virtud del servicio que se presta.

Así, pues, para el tratadista Rafael Bielsa, el término "tasa" puede comprenderse como "la cantidad de dinero que percibe el Estado en virtud y con motivo de la prestación de un determinado servicio o de un uso especial en el dominio público". Señala, además, que también se denomina Tasa "a toda prestación que se percibe de un particular (contribuyente) en razón de un servicio prestado por la Administración Pública a requerimiento de aquél...pero hay servicios retribuidos mediante el pago de tasa, que no son solicitados sino prestados obligatoriamente a los particulares, en razón de su utilidad o por motivos de orden público; por ejemplo, los servicios de desinfectación (aseo), verificación de pesas y medidas." (Rafael Bielsa. Tratado de Derecho Administrativo. Tomo IV, pág.663)

En cuanto a la naturaleza jurídica de la Tasa de Aseo, este Despacho en criterio reciente, de fecha 30 de julio de 1999 (C-Nº165), puntualizó que "el cobro de una tasa se exige sobre la base

de la prestación de un servicio específico, divisible y que se traduce en beneficio general de la comunidad. En principio, la tasa se paga por un servicio solicitado por el ciudadano, no obstante, hay ciertos servicios que a criterio de la doctrina son obligatorios a saber: la Salubridad Pública o Seguridad Pública, y estos tienen que ver directamente con los servicios públicos municipales de limpieza, recolección de basura o desechos sólidos...La Tasa de Aseo tiene como propósito mejorar la calidad de los servicios públicos de higiene poblacional, y esto hace obligatorio su cobro."

De lo transcrito se deduce que el cobro de la Tasa de Aseo es exigible a toda la población, ya que dicho servicio se traduce en salubridad general. No obstante, la duda surge si dicha tasa es aplicable a las Cooperativas debido a las exoneraciones que su régimen especial contempla.

Para una mejor ilustración nos permitimos transcribir el artículo 106 y 107 de la Ley N°17 de 1° de mayo de 1997, que establece el Régimen Especial de las Cooperativas, los cuales se refieren a las exenciones especiales a que las mismas tienen derecho.

Veamos:

"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:

Constitución, reconocimiento, inscripción y funcionamiento de cooperativas, así como las actuaciones judiciales en que éstas intervengan, activa o pasivamente, ante los tribunales jurisdiccionales.

El pago de impuestos nacionales sobre aquella porción de bienes reservada exclusivamente para el desarrollo de sus actividades.

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.

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:

La cooperativa de primer grado, segundo y tercer grado, los organismos cooperativos internacionales y las entidades auxiliares del cooperativismo, que necesiten y tengan derecho a las exoneraciones que describe el artículo anterior, harán la solicitud correspondiente por intermedio de su representante legal o de quien se delegue.

..."

De los artículos transcritos se deduce que las Cooperativas estarán exentas del pago de tasas de importación sobre maquinarias, equipo y cualquier clase de enseres necesarios para la realización de sus actividades; no obstante, la tasa de aseo, no puede considerarse dentro de esta clasificación, ya que la recolección de la basura es un servicio que ofrece el Municipio el cual tiene como finalidad preservar la salubridad de la población. Por tanto, toda persona natural o jurídica que recibe el servicio debe pagar por él, incluyendo a las Cooperativas.

Con relación al posible cobro del impuesto municipal del 1% por los servicios administrativos de cobros que haga el Municipio a favor de las Cooperativas de Ahorro y Crédito, somos de la opinión que dicho impuesto no procederá siempre y cuando el acreedor de la Cooperativa sea socio, ya que de no ser socio es perfectamente aplicable dicho impuesto. Ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 115 de la Ley 17 de 1997, el cual transcribimos a continuación:

"Artículo 115. Toda persona, empresa o entidad oficial o privada, estará obligada, **sin costo alguno**, a deducir y retener, del sueldo de sus trabajadores, la suma que éstos adeuden a las cooperativas, **siempre que los trabajadores sean asociados de las cooperativas acreedoras** y que la deuda y causa conste en libranza, pagaré o cualquier otro documento, debidamente firmado por el asociado. Las sumas retenidas deberán ser entregadas a las cooperativas acreedoras, dentro de los diez días siguientes a la fecha en que se realice la deducción, so pena de incurrir en las sanciones fijadas en esta Ley.

Además, toda persona, empresa o entidad oficial o privada, estará obligada, **sin costo alguno**, a aceptar la cesión del monto de la planilla tramitada mediante clave, si así lo autoriza la cooperativa a favor de terceros."

El artículo citado es claro al señalar que siempre y cuando los acreedores sean asociados de las Cooperativas, éstas estarán exentas del pago de dicho trámite; contrario sensu, cuando los acreedores de dichas Cooperativas no sean asociados procede el cobro por parte de las entidades públicas o privadas por los servicios de cobros que realicen a favor de las mismas.

Entendemos que las Cooperativas estarán exentas del pago de cualquier impuesto municipal cuando las mismas cumplan con la finalidad primordial para la cual se constituyen cual es realizar actividades o brindar servicios sin perseguir fines lucrativos, es decir, cuando los asociados sean los únicos beneficiarios.

Lo anterior se deduce de la definición de Cooperativa que nos ofrece la Ley que las rige al indicar que "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". (art.6 de la Ley N°17 de 1997)

Sin embargo, es interesante comentar que esta Ley que establece el Régimen Especial de las Cooperativas en Panamá, amplía el marco comercial en el que las mismas pueden actuar. Así, pues, el artículo 12 establece que las mismas "...pueden realizar toda clase de actividades lícitas y asociarse con otras personas jurídicas, a condición de que sea conveniente para su objeto social y que no desvirtúen su propósito de servicio, ni transfieran beneficios fiscales propios..."

De igual forma, la Ley en comento permite a las Cooperativas prestar sus servicios a terceros, con la única limitación que dichos servicios no pueden realizarse en condiciones más favorables que el prestado a los asociados ni en menoscabo de los servicios a éstos.(art.13)

En el caso específico de las Cooperativas de Ahorro y Crédito, éstas no podrán ser gravadas con el impuesto del 1% de los servicios administrativos de cobro cuando los acreedores sean asociados, por las razones anteriormente anotadas; no obstante, dicho impuesto es perfectamente exigible cuando los acreedores no ostenten la categoría de socios y sean

simplemente terceros beneficiados con los servicios que ofrecen las Cooperativas, por razón del artículo 13 de la Ley 17 de 1997.

En síntesis, este Despacho mantiene el criterio que sin perjuicio de las exenciones especiales establecidas por otras leyes y las que contempla la Ley N°17 de 1997, las Cooperativas que realicen actividades lucrativas o comerciales dirigidas a terceros y que se encuentren desarrolladas dentro del Régimen Impositivo del respectivo Municipio de conformidad con la Ley N°106 de 1973, deberán pagar el respectivo impuesto municipal.

De esta forma damos respuesta a su interesante consulta, esperando haber despejado las dudas expuestas en su atenta consulta.

Atentamente,

 **Alma Montenegro de Fletcher**
Procuradora de la Administración

ALMA MONTENEGRO DE FLETCHER
Procuradora de la Administración.

AMdeF/12/cch.