

10 de Marzo de 1994.

Licenciada
ELISA CHANDECK
Juez Ejecutora
Tesorería Municipal
Municipio de Panamá.

E. S. D.

Señora Juez:

A continuación me permito expresar mi criterio sobre la Consulta que se sirvió plantearme en su comunicación N° 50-94 J.E. de 7 de febrero del presente año, relacionada con las funciones de la Junta Calificadora Municipal.

Por la relación que guardan entre sí las interrogantes planteadas, paso a absolverlas en su conjunto.

INTERROGANTES

" 1.- Si de conformidad con los artículos 89 a 93 de la Ley N° 106 de 1973 la Junta Calificadora tiene la función de conocer sobre reclamaciones formuladas por los contribuyentes, que versan sobre el acto administrativo en virtud del cual el Tesorero Municipal, se da por notificado de la comunicación de cese de operaciones efectuadas por aquellos en apego al artículo 86 de esta Ley N° 106.

2.- Si de acuerdo a la legislación vigente, es recurrible el acto administrativo expedido por el Tesorero Municipal en consecuencia de la comunicación de cese de operaciones, hecha por el contribuyente de acuerdo al artículo 86 de la Ley N° 106 de 1973, ante la

Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia en virtud de los artículos 68 de la Ley referida y el ordinal 1 del artículo 98 del Código Judicial; o ante la Junta Calificadora Municipal en base a los artículos 89 a 93 de dicha Ley N° 106".

Se observa que la presente consulta se origina en el hecho de que la Junta Calificadora, se ha atribuido la función de participar como un Tribunal ad-quem respecto de las decisiones adoptadas en las Resoluciones que emite el Tesorero Municipal, en virtud de las comunicaciones del cierre de ciertos establecimientos comerciales.

En efecto, la Junta Calificadora al conocer de recursos de apelación interpuestos por los contribuyentes, contra las Resoluciones que determinan la fecha de cierre emitida por el tesorero municipal, ha procedido anular todos los recibos de morosidad, previa la modificación de la fecha reconocida por el Tesorero Municipal, alegando la fuerza mayor a la que se refiere el Artículo 86 de la Ley 106 de 1973.

Para dar una opinión lo más apegada a lo que establece la Ley 106 de 1973, en cuanto a las funciones de la Junta Calificadora, procedemos a transcribir una de las Resoluciones por las cuales el citado Organismo Municipal, toma conocimiento de las Resoluciones emitidas por el Tesorero Municipal, en cuanto al cierre de establecimientos comerciales, con el fin de determinar de la manera más clara posible, si la emisión de la misma, se aparta o no de las funciones reales de dicha Junta.

Veamos la parte medular de la Resolución de fecha 12 de mayo de 1973, emitida por la Junta Calificadora, por medio de la cual se resuelve recurso de apelación contra una decisión del Tesorero Municipal:

"Luego de analizar las piezas procesales que reposan en el expediente y valorar las pruebas aportadas por el recurrente al proceso, esta superioridad es de la opinión que el informe de inspección visible a foja 7 del expediente, como el registro de contribuyente y los recibos de impuestos visible a fojas 14, 15, 16 y 17 del expediente son elementos de prueba idóneos en virtud de que los mismos demuestran con claridad el hecho de que el negocio de marras no operó a partir del 1 de julio de 1977.

Es necesario acotar, que a pesar de lo estipulado en el artículo 86 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, reformada por la Ley 52 de 12 de diciembre de 1984, la Junta Calificadora Municipal en su condición de superior jerárquico y autorizado por ley para revisar las reclamaciones que a bien tengan hacer los contribuyentes en relación con las calificaciones hechas por la Tesorería Municipal ha dispuesto tomar en consideración las pruebas presentadas por los contribuyentes y que demuestran que el establecimiento comercial ha cesado operaciones en fecha distinta a la que el contribuyente notificó el cierre a la Tesorería Municipal.

Por lo antes expuesto, y tomando en cuenta que los negocios que se presentan con esta situación han cerrado sus puertas y sus propietarios tanto personas naturales como sociedades han roto relaciones fiscales y jurídicas con el Municipio de Panamá produciendo una morosidad ficticia. la Junta Calificadora Municipal ha decidido acceder a la solicitud presentada por el señor PEDRO ANTONIO CENTENO B., en representación del negocio denominado CARNICERIA TONIN y a ello procede.

En consecuencia, la Junta Calificadora Municipal, en uso de las facultades legales que la ley le confiere:

RESUELVE:

PRIMERO: MODIFICAR el primer punto de la parte resolutive de la Resolución N° 564 VF de 7 de junio de 1993, en el sentido de ordenar el cierre del negocio denominado CARNICERIA TONIN, contribuyente Municipal N° 166-0316, a partir del 1 de julio de 1977 y los impuestos anuales a partir del año 1978.

SEGUNDO: ANULAR todos los recibos de morosidad que aparezcan registrados a nombre del Contribuyente Municipal aludido en el punto precedente.

TERCERO: COMUNICAR lo resuelto a la Dirección de Administración Tributaria, Auditoría, Tesorería Municipal y Juzgado Ejecutor.

FUNDAMENTO DE DERECHO: Ley 106 de 8 de octubre de 1973, reformada por la Ley 52 de 12 de diciembre de 1984. Acuerdo 56 de 9 de octubre de 1990."

En primer lugar debemos señalar que el Artículo 89 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, establece de manera difusa que la función primordial de la Junta Calificadora Municipal, es la de considerar y decidir sobre las reclamaciones que presenten los contribuyentes con relación a las calificaciones hechas por el Tesorero Municipal, o sea, que la citada Junta, además de apreciar el hecho generador del gravamen, en concordancia con la actividad real a la que se dedica el contribuyente, puede tomar decisiones, como lo son la de rectificar los gravámenes hechos por el Tesorero Municipal y darles una verdadera orientación real y acorde a lo que establece el régimen impositivo del Municipio, en cuanto a la calificación o aforo por el ejercicio de actividades gravables.

Examinemos los pronunciamientos que con relación a las funciones de la Junta Calificadora, ha emitido la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, Veamos:

Sentencia de 30 de agosto de 1976.

"Para sostener el argumento de que la Junta Calificadora invadió la competencia de la Tesorería Municipal, expresa la demandante que la Junta 'Sin tener la autoridad legal calificó, aforó y gravó lo que carece de veracidad, pues esas facultades fueron ejercidas originalmente por la Tesorería Municipal, puesto que la intervención de la Junta, en segunda instancia, fue la de rectificar lo aforado y gravado por la citada entidad.

Entrar a rectificar una calificación implica recalificarla pero no aforarla ni gravarla, porque de no ser así, entonces las funciones legales de la Junta Calificadora no alcanzarían sus objetivos, ni cumplirían a cabalidad las funciones que le asignan expresamente los artículos 89, 90 y 91 del instrumento legal antes mencionado (Ley 106 de 1973).

Ahora bien, si la función de la Junta se constriñe a la revisión (artículo 90) y, consiguiente recalificación (artículo 91, antes citado también) que desde luego ejecuta a través de rectificación necesaria, conforme la actividad de la empresa gravada, ello nos está indicando que por no entrar a ejercer otras medidas propias del gravamen o de su establecimiento propiamente tal, la relación fiscal no se pierde ni se extingue, sino sencillamente se revisa para su verdadera orientación real y legal de acuerdo con la actividad a la que se dirige el gravamen; más aún al entrar en la apreciación de situaciones y relaciones ya constituidas, la Junta no se inmiscuye en las diligencias previas y preparatorias que realiza y ejecuta el Tesorero Municipal para determinar el impuesto".

Sentencia de 17 de julio de 1991:

"La Sala al examinar las normas de la Ley 106 de 1973, reguladoras del procedimiento para el cobro de impuestos o contribuciones municipales constata que los trámites que debe observar un determinado municipio antes de exigirle a una persona natural o jurídica el pago de un impuesto es el siguiente:

1.- La calificación o aforo previo por el Tesorero de la persona o entidad jurídica sujeta al pago del impuesto (Art.87).

2.- Comunicación al contribuyente de esa calificación o aforo a fin de que conozca de su obligación (Art. 87).

3.- Cualquier reclamación contra la calificación o aforo debe formalizarse ante una Junta Calificadora Municipal (Art.89).

4.- El gravamen señalado por la Junta en razón del reclamo entrará en vigencia el día primero del mes que siga (Art. 91).

El Tesorero Municipal de esa época, en su informe de conducta que corre de foja 71 a 79, expresa que la resolución N° 1268 de 25 de mayo de 1986, mediante la cual se gravó por segunda ocasión a Iberia, Líneas Aéreas de España, S.A., no fue notificada a esa sociedad. Lo expresado, pone de manifiesto que no se cumplió todo el trámite administrativo previamente enunciado y que, en consecuencia, los recibos expedidos el 22 de febrero de 1988 y 27 de mayo de 1988 por el entonces Tesorero Municipal del Distrito Capital resultan irregulares o viciados y que el cobro que se realiza a través de los citados recibos es ilegal.

Expresa la Sala que el Tesorero Municipal debe, en todo caso, realizar el aforo o calificación si estima que la sociedad demandante debe hacer efectivo el pago de cierto impuesto y observar además, todo el procedimiento instituido por la Ley 106 de 1973 antes de exigir el pago del impuesto. Se considera fundado el alegado desconocimiento de lo regulado en los artículos 87 y 91 de la Ley 106 de 1973 por el Municipio de Panamá en esta ocasión".

Se observa de lo anterior, que la Sala Tercera ha determinado claramente en que consisten cada una de las funciones que de conformidad con los artículos 89, 90 y 91 de la ley comentada, y que se reproducen textualmente cada año en los Acuerdos municipales que aprueban el régimen impositivo municipal, le competen a la Junta Calificadora Municipal, que se circunscriben específicamente a conocer de las reclamaciones y solicitudes que se relacionan única y exclusivamente con la calificación y aforo de las personas o entidades obligadas al pago de impuestos.

Es importante recalcar en este punto que, los artículos que establecen las funciones de la Junta Calificadora, deben entenderse en su sentido natural y obvio, tal cual lo dispone el Código Civil en sus artículos 9 y 10, que se refieren a las reglas de interpretación y aplicación de la Ley.

A este respecto, debemos tener presente además la jerarquía que posee el Tesorero Municipal dentro de la Organización Municipal. En ese sentido transcribimos a continuación los criterios esbozados por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, en Fallo de 10 de mayo de 1993, que en su parte medular dice:

"Adicionalmente, en los artículos 238 y 239 la Constitución establece que el Alcalde es el Jefe de la Administración Municipal y que el Tesorero Municipal será el Jefe de la oficina o departamento de recaudación de las rentas municipales y de pagaduría. El término 'Jefe' según la definición expuesta por el jurista francés LLenri Capitant en su obra Vocabulario Jurídico, Es aquella persona que ejerce autoridad sobre un grupo. Por otro lado, el tratadista uruguayo Eduardo J. Couture considera que 'Jefe' es el Superior, en el orden jerárquico, de una organización, equipo o cuerpo administrativo.

De acuerdo con las definiciones antes citadas, el Alcalde como Jefe de la Administración Municipal es la persona que ejerce autoridad sobre la administración del Municipio, pero dicha autoridad no es absoluta, ya que, como hemos visto, la organización

municipal es democrática, y, por tanto, no puede centrarse en un sólo funcionario la conducción de todo el gobierno local.

El Tesorero Municipal, por su parte, según lo establece el artículo 239 de la Constitución, es nombrado por el Consejo Municipal para un período que determinará la Ley, y es el Jefe de la oficina o departamento de recaudación de las rentas municipales y de pagaduría. Lo anterior significa que como jefe de la oficina de Tesorería Municipal, el Tesorero es el funcionario que ejerce autoridad sobre dicho departamento, y, por tanto, tiene la facultad de nombrar y destituir el personal subalterno de la Tesorería.

Asimismo, dentro del Gobierno local, a fin de garantizar la independencia de las funciones financieras, el Tesorero de un Municipio es nombrado por el Consejo Municipal (Art. 239 C.N.), y no por el Alcalde, Jefe de la Administración Municipal. Si el objetivo de la norma constitucional que consagra el nombramiento del Tesorero Municipal por el Consejo, es la de garantizar la completa independencia de este funcionario, para lograrla a cabalidad, personal subalterno no debe estar supeditado al Alcalde.

De allí que, lo más acorde con los principios constitucionales comentados es que el Tesorero Municipal, como Jefe de la oficina o departamento de recaudación de las rentas municipales y de pagaduría, nombre y destituya el personal que labora en dicho departamento, porque de lo contrario, no estaría garantizada la independencia de la oficina de Tesorería dentro de la organización democrática del Régimen Municipal.

De lo expuesto se infiere que el artículo 57 ordinal 15 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973 no viola los artículos 238 y 240 numeral 3 de la Constitución Política, ni ninguna otra norma constitucional, sino que, por el contrario, desarrolla el principio de independencia del Tesorero Municipal, dentro del gobierno local, consagrado en la Constitución".

Del pretranscrito Fallo, se infiere que el Tesorero Municipal es el funcionario de mayor jerarquía dentro de dicho Departamento y actúa con independencia dentro del régimen municipal.

Tratemos ahora, la situación que se presenta cuando un contribuyente cesa en sus operaciones y omite notificarlo al Tesorero Municipal, con el objeto de que este decreta el cierre formal del establecimiento comercial. En este sentido, el Artículo 86 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, es muy claro al señalar que el contribuyente que notifique de manera extemporánea el cierre de su negocio, se le impondrá la obligación de pagar el tributo correspondiente por el período en que duró tal omisión. Solo existe una excepción para la aplicación de esta sanción, y es la que prevé el artículo antes citado, en el caso de que tal omisión obedezca a una situación producida por hechos del hombre a los cuales no haya sido posible resistirse, o sea la fuerza mayor.

Habida cuenta de lo anterior, consideramos que una vez el Tesorero Municipal ha emitido la resolución que resuelve el cierre de operaciones, y se le haya notificado la misma al contribuyente, en el evento que éste se encuentre inconforme con la misma, podrá impugnar dicho acto administrativo, a través de la jurisdicción contencioso administrativa, de conformidad con lo que establece el Numeral 1º del Artículo 98 del Código Judicial, ya que el Tesorero Municipal al emitir esta Resolución, lo hace de manera independiente y como autoridad máxima de las rentas municipales, por lo cual la Junta Calificadora no puede constituirse como un organismo de segunda instancia, para conocer de dicha decisión.

Dicho en otro giro, opinamos que a la Junta Calificadora Municipal le está vedado el conocimiento de la reclamación que hace el contribuyente, contra la Resolución que emite el Tesorero Municipal en cuanto al cese de operaciones, ya que como hemos señalado en párrafos que

antecedan, a dicha Junta solo le están asignadas las funciones de conocer de las reclamaciones y solicitudes que se relacionan con la calificación o aforos de las personas o entidades obligadas al pago de impuestos municipales, mas no así, la de conocer de las diligencias que con posterioridad a la determinación del impuesto, realiza o ejecuta el Tesorero Municipal.

Si la Junta Calificadora persiste en actuar como Tribunal de Segunda Instancia para conocer de "reclamaciones" contra la Resolución tantas veces comentada, estaría actuando al margen de las funciones descritas en las disposiciones antes señaladas y ello puede considerarse una extralimitación de funciones, ya que la ley no los autoriza para tal fin.

De esta manera espero haber absuelto en forma satisfactoria su consulta.

Atentamente,

LIC. DONATILO BALLESTEROS S.
Procurador de la Administración.

13
/bbe.