

Panamá, 8 de febrero de 2002.

Licenciado
Jorge Luis Herrera
Tesorero Municipal de Aguadulce
Municipio de Aguadulce
Provincia de Coclé
E. S. D.

Señor Tesorero Municipal:

Conforme a nuestras atribuciones constitucionales y legales de servir de consejeros jurídicos a los servidores públicos administrativos que nos consulten sobre la interpretación de la ley o el procedimiento a seguir en un caso concreto; procedo a ofrecer la asesoría solicitada mediante nota del 14 de enero del presente año por la cual nos consulta:

"...(si) las empresas que se dedican a la construcción de obras...a parte del permiso de construcción respectivo deberán pagar impuesto al Municipio por la actividad de construcción y por la venta de bienes y raíces".

Entre los fundamentos que cita en la nota para apoyar la antes mencionada interrogante, señala que:

"Esta empresa alega que no paga impuestos porque la misma tiene en su patente domicilio en Santiago de Veraguas, pero no ejerce la actividad en Santiago sino en Aguadulce; lo que para nuestro concepto corresponde a una sucursal de esta empresa constructora en Aguadulce...estas mantienen personal laborando para dicha empresa en instalaciones (oficinas) ubicadas dentro de la jurisdicción del Municipio respectivo."

Cabe recordar que los asuntos tributarios merecen especial atención. Por tanto, procederemos primero con un análisis de algunos conceptos legales que nos serán útiles para comprender la conclusión de este despacho, respecto a la problemática planteada.

Obligación tributaria

La obligación tributaria es el vínculo legal que constriñe la voluntad particular, mandando a entregar al Estado una suma de dinero desde el momento que se produce el hecho previsto e imputable al contribuyente. Con su producto, el Estado costea los gastos de las funciones y servicios públicos.¹

Poder tributario

Atributo del Estado...es el de disponer del poder de imperio con el fin de procurarse los medios necesarios a los gastos públicos, apelando a la coacción, para desarrollar su actividad financiera, cuando lo estime necesario.²

Poder tributario municipal

Facultad expresa, limitada en su ejercicio no sólo por los *preceptos constitucionales* sino por las *determinaciones legales* que fijan la materia sobre la cual el municipio puede organizar el sistema tributario, establecen la competencia municipal y le fija el territorio sobre el cual ejercerá dicha competencia.³

Los *preceptos constitucionales* que nos interesan se encuentran en los **artículos 242, 243 y 245** de la **Constitución Política** de la República de Panamá.

Las *determinaciones legales* que fijan la materia sobre la cual el Municipio de Aguadulce puede organizar el sistema tributario, están recogidas en **la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, modificada por la Ley 52 de 1984** y en el **Acuerdo No. 6 de 18 de enero de 1996**, “*Por la cual se derogan los acuerdos relacionados con impuestos, tasa, derechos y contribuciones y se establece el nuevo régimen impositivo del Municipio de Aguadulce*”.

En adición, existen ciertos *principios* que rigen el poder tributario municipal: de domicilio o residencia; de legalidad; de igualdad; de proporcionalidad; y de territorialidad.

¹ Luqui, Derecho Constitucional Tributario, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1993, p.324

² Luqui, ob.cit, p.344

³ Luqui, ob.cit, p.346

Principio de domicilio o residencia

La residencia o domicilio es el lugar donde las personas conservan su familia o el asiento principal de sus negocios, y por tanto, donde habitualmente ejercen sus derechos civiles y comerciales.

La expresión *residencia* hace alusión a la casa de habitación, y la expresión *domicilio*, a la circunscripción municipal donde el sujeto tiene su residencia. En ese sentido la persona se encuentra domiciliada en el Municipio donde tenga su casa o habitación.

Para efectos del presente caso, el domicilio se refiere específicamente al lugar del **asiento principal de los negocios**, en otras palabras, el lugar donde está ubicado el establecimiento o local donde se desarrolla la actividad de construcción y venta de bienes y raíces.

El concepto de *asiento principal de los negocios* comprende el local, oficina, almacén o empresa en general donde habitualmente el sujeto pasivo administra o dirige sus actividades económicas constantemente.⁴

Principio de legalidad

Este principio se desprende del aforismo romano "*nullum tributum sine lege*": no hay tributo sin Ley que lo establezca. Se ha mantenido inalterable a través de los siglos y es una de las más seguras garantías de los derechos individuales.

Principio de igualdad

La igualdad tributaria es una consecuencia de la igualdad de todos los ciudadanos ante la Ley, por ende todos los impuestos deben ser exigidos en función de la *capacidad contributiva* de cada persona.

La *capacidad contributiva* puede o no ser en todos los casos, igual capacidad económica: ésta es una forma de valorar la capacidad económica o de prestación en función de los fines que a juicio del Estado deben cumplir las riquezas correspondientes.

Principio de proporcionalidad

La proporcionalidad tributaria se relaciona con la *capacidad contributiva*: la carga tributaria sobre la riqueza debe ser adecuada y razonable. La presión que el tributo produce sobre la riqueza debe guardar, según la naturaleza y

⁴ Cardona R., Derecho Tributario, Edit. Temis, 4ª. ed., Colombia, 1990, p.115

características del tributo, una cierta medida que para ser justa no debe exceder lo que aconseje una razonable prudencia.

Presión tributaria y proporcionalidad son conceptos que marchan unidos y se armonizan. La proporcionalidad podría equipararse al grado o medida (metro) con que se determina la presión tributaria.⁵

Principio de territorialidad

El concepto de territorialidad abarca no solamente el espacio terrestre sino también el marítimo y el aéreo. En cuanto al espacio terrestre y de sus costas donde se ejerce la soberanía –cuestión fundamental desde el punto de vista tributario-, la historia demuestra el carácter universal de la variabilidad de sus límites y los conflictos aún existentes.

Los países latinoamericanos han sustentado con mayor o menor firmeza, su derecho a tributar exclusivamente o por lo menos preferentemente, todos los hechos que ocurran en su territorio. Es el criterio opuesto al del *domicilio del contribuyente*, sostenido por los países europeos y de la *nacionalidad* por Estados Unidos. La discrepancia...se ha ido solucionando por medio de numerosos tratados para evitar la *doble imposición*.⁶

La territorialidad implica la limitación de validez de las leyes fiscales. El caso que nos compete se circunscribe al área municipal donde está ubicado el *asiento principal de los negocios* del contribuyente.

Ahora que hemos hecho este breve estudio sobre la obligación tributaria que tiene el contribuyente frente a la imposición tributaria, procedemos inicialmente a analizar los **artículos 74 y 75 de la Ley 106 de 1973** tomando en cuenta los conceptos y principios citados, así como la esencia del caso que nos atañe.

“Artículo 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.”

Artículo 75: Son gravables por los municipios los negocios, actividades o explotaciones siguientes:

....

⁵ Luqui, ob.cit, p.54

⁶ Valdés C., Curso de Derecho Tributario, Edit. Temis, Colombia, 2001, p.267

15. Canteras y extracciones de tierra, arcillas o tierras arcillosas con fines industriales o comerciales prescindiendo de la propiedad del terreno;

....

21. Edificaciones y reedificaciones;

....

48. *Cualquier otra actividad lucrativa.*”

En este orden de ideas, la **Sentencia de Constitucionalidad de 11 de abril de 1989** señaló lo siguiente:

“A pesar de que la lista de actividades gravables por los municipios es bastante comprensiva...el Legislador no quiso tomar el riesgo de que otras actividades lucrativas pudieran estarse desarrollando en el futuro y que las mismas por no estar incluidas en esta numeración, no pudieran gravarse. Por ello en lugar de seguir el principio de número cerrado...lo que estableció fue una solución permanente con una fórmula que hiciera posible legalmente, que cualquiera otra actividad lucrativa, no descrita en el artículo 75...sea gravable por el Municipio.”

Al incluir en el análisis del artículo 75 los apartes 15 y 21 hemos querido hacernos eco de la siguiente definición ofrecida por la **Real Academia Española** en cuanto a la actividad de *construcción*:

*“acción y efecto de construir...fabricar, edificar, hacer de nueva planta una obra de arquitectura o ingeniería, un monumento o en general cualquier obra pública.”*⁷

Sin embargo, para llevar a cabo *construcciones de obras*, es necesario obtener la respectiva licencia. La materia en cuestión está reglamentada por la **Ley 25 de 26 de agosto de 1994** “Por la cual se reglamenta el ejercicio del comercio y la explotación de la *industria*” en el **Capítulo 1 “Licencias Comerciales e Industriales”**. Son varios los artículos que merecen nuestra atención pero empezaremos con el estudio del **artículo 1**:

“Artículo 1: Podrán realizar actividades comerciales o industriales dentro del territorio nacional las personas naturales

⁷ Real Academia Española, Diccionario de la Lengua Española, Edit. Espasa Calpe, 21ª ed., Madrid, 1992, p.550

o jurídicas que sean titulares de una licencia, sin más limitaciones que las establecidas en la Constitución, y de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias correspondientes.

La contravención de lo dispuesto en este artículo podrá acarrear la imposición de las sanciones establecidas por los artículos 19 y 20 de la presente Ley.”

Recalcando lo anterior, tanto las personas jurídicas como las naturales que son titulares de una licencia, podrán ejercer las actividades comerciales e industriales dentro del **territorio panameño**. En el presente caso una empresa constructora ha solicitado una **licencia industrial** para llevar a cabo la actividad de construcción dentro de un área especificada. Ésta alega que fue solicitada en Santiago de Veraguas.

El **artículo 3** propone los tres tipos de licencias disponibles: Licencia Comercial Tipo A, Licencia Comercial Tipo B y *Licencia Industrial*. A continuación el **artículo 6**, confirma la situación pertinente:

Artículo 6: Deberán obtener una licencia industrial las personas naturales o jurídicas que:

- 1. Se dediquen a actividades extractivas o manufactureras así como a las ventas al por mayor y al Estado de los productos extraídos o manufacturados por ellas.*
- 2. Las empresas constructoras que utilicen el trabajo asalariado de terceros y las industrias manuales, casera o de artesanías que utilicen más de cinco (5) trabajadores.*

Una vez obtenida la licencia (industrial), el **artículo 7** expone los fines para los cuales podrá ser utilizada:

Artículo 7: Una licencia podrá ser utilizada por su titular para ejercer todas aquellas actividades amparadas por una misma clase de licencia, sin perjuicio de los permisos, licencias y demás requisitos que exijan la ley y las disposiciones reglamentarias aplicables a cada actividad en particular.

En cuanto al lugar dónde esta licencia podrá ser obtenida, el **artículo 11** establece lo siguiente:

Artículo 11: Toda persona natural o jurídica que se proponga iniciar una actividad comercial o industrial salvo las excluidas expresamente por esta Ley, deberá solicitar a la Dirección General de Comercio Interior o la Dirección Provincial respectiva del Ministerio de Comercio e Industrias, según el caso, el otorgamiento de la licencia correspondiente.

Tenemos pues que la *licencia industrial* obtenida por el contribuyente en cuestión, le ha facultado para desarrollar la actividad de interés dentro del territorio nacional. En consecuencia, la licencia ha sido registrada en el Municipio donde está ubicado su *asiento principal de los negocios*. El Municipio a su vez, una vez calificado el tipo de actividad que será desarrollada en su jurisdicción, procederá al cobro de los respectivos impuestos, tasas o contribuciones que se generen de los ingresos brutos que declara el contribuyente.

Vale recordar que todas las actividades comerciales, de servicios e industriales que se efectúen o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales directa o indirectamente están sujetas a impuestos. El hecho generador de los impuestos es el *ingreso bruto*, obtenido de la venta o prestación de servicios gravados en la localidad donde el contribuyente desarrolle su actividad, independientemente de que las ventas o prestaciones de servicios las efectúe total o parcialmente en otros municipios.

A estos efectos, el Acuerdo No. 6 de 18 de enero de 1996 señala en su aparte 1.1.2.6 “Sobre actividades industriales” que éstas se refieren “*al impuesto que deben pagar todos los establecimientos que producen bienes y servicios para la venta, a un precio con el que normalmente se trata de cubrir su costo*”. Seguidamente especifica en su aparte 1.1.2.6.72 “Constructoras” que son las empresas “*que se dedican a la construcción. Pagarán por mes o fracción de mes de: B/. 20.00 a B/. 150.00*”.

De esta forma, el Acuerdo Municipal busca establecer un equilibrio entre los legítimos intereses del contribuyente y del Erario Municipal, apeándose al citado *principio de proporcionalidad*.

Aunado a esto, subrayamos que el *principio de legalidad* citado al inicio “*no hay tributo sin Ley que lo establezca*” toma forma precisamente en el **artículo 76** de la **Ley 106 de 1973, Capítulo IV, sobre “Los Derechos y Tasas”**:

“Artículo 76: Los Municipios fijarán y cobrarán derechos y tasas sobre la prestación de los servicios siguientes:

....

4. Licencias para construcciones de obras;

....”

El principio de legalidad se ve una vez más reflejado en el **Capítulo V “Procedimientos para el cobro de impuestos o contribuciones”** de la **Ley 106 de 1973**, específicamente en el **artículo 84**, que dice:

“Toda persona que establezca en los distritos de la República cualquier negocio o empresa o actividad gravable está obligada a comunicarlo inmediatamente al Tesorero Municipal para su clasificación e inscripción en el registro respectivo.”

Debemos entender en consecuencia que si una empresa, en el presente caso constructora, abre una oficina que conlleve la *ampliación de la capacidad productiva o el incremento del tráfico mercantil de la misma*, debe notificarlo a la mayor brevedad posible. Dicha notificación, tal como se apunta en el **artículo 84** arriba citado, debe ser dirigida al Tesorero Municipal de competencia *para su clasificación e inscripción en el registro respectivo*.

La **Ley 25 de 26 de agosto de 1994**, es clara al respecto expresando en su **artículo 8**, lo siguiente:

Artículo 8: Las sucursales, depósitos y aquellas actividades que se consideren una ampliación de la capacidad productiva o el incremento del tráfico mercantil de un negocio o empresa, podrán ampararse con una misma licencia aunque operen en locales distintos...Estas sucursales podrán operar previa expedición de una copia debidamente autenticada de la licencia original, la cual debe ser expedida por la Dirección General de Comercio o la Dirección Provincial respectiva del Ministerio de Comercio e Industrias.

Las oficinas administrativas de un establecimiento comercial ubicadas en locales diferentes no requerirán licencia adicional ni la copia autenticada que exige el presente artículo.”

Cierto es que una sucursal puede ampararse con una misma licencia aunque operen en locales distintos, tal y como alude la empresa objeto del litigio. Sin embargo, vale recalcar que estas sucursales podrán operar previa expedición de una copia debidamente autenticada de la licencia original y la Ley expresa que dicha autenticación deberá ser expedida por la Dirección Provincial respectiva del Ministerio de Comercio e Industrias.

El **Código Fiscal** (Ley 36 de 6 de julio de 1995 “*Por la cual se modifican, adicionan y derogan artículos del Código Fiscal y se dictan otras disposiciones*”) es taxativo en esta materia, declarando en el **Libro IV Título X “Del Impuesto sobre Patentes Comerciales e Industriales” artículo 1005:**

“La persona natural que se dedique al comercio o a la industria pagará este impuesto por el capital de cada uno de los establecimientos que tenga, aún cuando se trate de sucursales de cualquiera de los establecimientos amparados por la patente, y la persona jurídica lo pagará por el capital.”

En cuanto al *poder tributario municipal* y la facultad de aplicar impuestos a las sucursales de la empresa principal, la **Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia** se pronunció al respecto en **Sentencia de 15 mayo de 1987**, como sigue:

“...nos encontramos ante la situación jurídica de que una empresa comercial que cuente con varias sucursales y que se dedique a la actividad de ventas al por mayor únicamente pagarán impuestos por el establecimiento principal y no así por las sucursales, dando lugar a que muchos contribuyentes no paguen los impuestos afectándose injustificadamente las arcas municipales”.

En otras palabras, los impuestos municipales pueden ser aplicados a la empresa principal como a sus sucursales.⁸

⁸ Pinilla y Vergara, Legislación municipal comparada, Panamá, B&B Impresores, 1999, p.71

Considerando todo lo analizado, este despacho estima que la empresa objeto de la controversia referida por la Tesorería Municipal de Aguadulce debe atenerse a lo que establece la Ley, so pena de ser catalogada como defraudador del fisco municipal y pagar los respectivos impuestos en cada jurisdicción municipal en donde ejerce y amplíe sus actividades productivas.

Con la esperanza de haber dado contestación a su interrogante, me suscribo de Usted.

Atentamente,

Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración.

AMdeF/aai/hf.