

9/88

Panamá, 15 de septiembre de 1981

Profesor  
 Jorge R. Arcemena B.,  
 Gerente General del Instituto Panameño  
 de Turismo,  
 E. S. D.

Señor Gerente General:

Comunico que el día 26 de agosto próximo pasado recibí su atenta Nota N° 112-111-81, fechada el 25 de ese mismo mes, por medio de la cual me consulta:

"De encontrarse vigente un contrato, específicamente el celebrado al tenor del Decreto Ley 26, y estar de fecha vencida las exoneraciones (5 años) sobre la importación de ciertos materiales, y faltar cinco años para culminar el período de gracia (15) conferido para el impuesto del inmueble, qué proceda ante la remodelación y ampliación del mismo bien inmueble con una inversión adicional:

1. Celebrar otro contrato con la Nación al tenor del Decreto Ley 26 quedando vigente también el anterior?
2. Negociar única y exclusivamente las cláusulas que ya sean de fecha vencida, como serían el de la exoneración de importación de ciertos materiales por 5 años y el de inmueble para el cual faltarían 5 años que completaría los 15 que la ley permite quedando subsistente el resto del contrato, o,

787

3. Debe el empresario renunciar expresa e irrevocablemente al contrato anterior y proceder a la negociación de un nuevo contrato al amparo de los privilegios, exoneraciones y exenciones que esta ley autoriza?

**Opinión del Departamento Legal del Instituto Panameño de Turismo:**

Para dar cumplimiento a lo que se preceptúa para los funcionarios que elevan consulta a esa alta magistratura, se requirió la opinión de nuestro Departamento Legal, el cual concluyó en lo siguiente:

Que al presentarse la situación jurídica cuestionada en nuestra consulta, se recomendaba proceder de conformidad a la alternativa 2a. ó 3a. Es decir que se proceda ya sea,

- a) a negociar las cláusulas del contrato que est ban vencidas, o
- b) a renunciar irrevocablemente al contrato que precede al que se está negociando.

La primera solución fue eliminada por cuanto que, al estar en presencia de una contratación múltiple en que se conjugan las mismas partes contratantes y el mismo objeto perseguido, mantener vigente el contrato praefería una confusión de los derechos entre el contratista y la Nación, constituyendo esta situación causal de extinción de las obligaciones, y por consiguiente, del contrato."

Cumple con responder a Ud. gustosamente, de acuerdo con mi leal saber y entender, previas las siguientes consideraciones:

El Decreto Ley 26, de 27 de septiembre de 1967, dispone en los literales a) y b) del Artículo 3, refer-

made por la Ley 81, de 22 de diciembre de 1976, que, con el objeto de fomentar la construcción y remodelación de los hoteles, moteles y demás obras y proyecciones de interés turístico, establecense, entre otras protecciones y franquicias en favor de las empresas que fueren acogidas bajo este Decreto Ley:

"Exención del pago de impuestos, contribuciones, gravámenes o derechos de cualquier clase o denominación que recaigan o recayeren sobre:

- a) La importación de los materiales de construcción, que vayan incorporados al edificio, mobiliario, equipo, enseres, y otros efectos tales como mantelería, ropa de cama, toallas, cristalería, etc. siempre que tales materiales de construcción, mobiliario, equipos y enseres no se produzcan en el país. Dichas exoneraciones serán aplicables por un período máximo de cinco (5) años, contados a partir de la promulgación del contrato en la Gaceta Oficial y los artículos importados no podrán exceder las cantidades estrictamente necesarias para el acondicionamiento del hotel y sus dependencias.

Se incluirá como equipo para los fines de este contrato, aviones, helicópteros, lanchas, barcos y útiles deportivos propiedad de la Empresa o para su arrendamiento.

Los equipos, maquinarias y útiles antes mencionados se destinarán al uso exclusivo de los clientes de las empresas contratistas. En el caso de medios de transporte, éstos no podrán prestar servicios al público en general en competencia con empresas dedicadas a actividades de transporte público.

- b) Para los hoteles y moteles que representen una inversión mayor de trescientos mil balboas (B/300.000.00) en las ciudades de Panamá y Colón, y no menos de cincuenta mil balboas (B/50.000.00) en cualquier otro lugar de la República, comprobada y aprobada

169

la inversión que se declare por el Ministerio de Agricultura, Comercio e Industrias, se concederá exención del impuesto de inmuebles por el término de quince (15) años contados a partir de la fecha de promulgación del contrato en la Gaceta Oficial. Esta exención cubre todos los bienes inmuebles, propiedad o construídos y operados por la Empresa siempre que éstos sean activamente utilizados en las actividades de la empresa contra tista.

Para ser acreedores a esta exención, los bienes inmuebles de la empresa deben estar debidamente registrados y la exención debe ser solicitada al Ministerio de Hacienda y Tesoro."

Al indicar este Artículo 3 que las protecciones y franquicias se disponen con el objeto de fomentar la construcción y remodelación de los hoteles, moteles y demás obras y proyecciones de interés turístico, quiere significar que el incentivo no se agota en las edificaciones o construcciones originales sino que se extiende hasta las mejoras. Pues según el Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia de don Joaquín Escriba, se entiende por mejora lo que se ha obrado en algún edificio o heredad para ponerlos en mejor estado, siendo tres las especies de mejoras:

Mejoras necesarias, las que se hacen en la cosa para impedir su pérdida o deterioro, como los reparos que se hacen en un edificio que amenaza ruina, y la calzada que se levanta en una heredad para preservarla de la rapides de un torrente;

Mejoras útiles, las que aunque no sirven para conservar la cosa, aumentan sin embargo su valor y renta, como el plantío de árboles y viña, la construcción de horno, cochera, caballerizas, y

Mejoras voluntarias, que son las que ni contribuyen a la conservación de la cosa ni aumentan su valor o renta, sino que solo sirven para adorno, luci-

~~170~~  
170

miento y recreo, como las pinturas, las eras de flores y otras decoraciones semejantes. (Cfr. a pág. 1221).

El Artículo 5 ibídem, por su parte, dispone que el Ministerio de Hacienda y Tesoro establecerá el reglamento que regirá el mecanismo para la autorización, administración y control de las exenciones de impuestos a que se refiere este Decreto Ley. Pero, como la búsqueda de tal reglamentación nos resultó infructuosa, al recabar ésta el Secretario del Despacho se informó telefónicamente desde la Sección Legal de la Administración Regional de Ingresos, Zona Oriental del Ministerio de Hacienda y Tesoro, que la misma no se ha dictado todavía.

Posteriormente, el Decreto de Gabinete 102, de 20 de junio de 1972, por el cual se legisla sobre zonas turísticas especiales y se establece un régimen de incentivos para el desarrollo del turismo, dispuso en su Artículo 9:

"Artículo 9º: Las empresas que se acogen al régimen especial de este Decreto de Gabinete gozarán de los incentivos siguientes:

- a) Exoneración total durante la vigencia del contrato de los impuestos de introducción contribuciones, gravámenes o derechos de cualquier clase o denominación que recaigan sobre la importación de las maquinarias, equipos y repuestos que se utilicen en los trabajos de construcción que se emprendan en las Zona Turísticas Especiales;
- b) Exoneración total durante la vigencia del contrato, de los impuestos de introducción, contribución, gravámenes o derechos de cualquier clase o denominación que recaigan sobre la importación de los materiales de construcción que se utilicen en las obras que se emprendan dentro de las Zonas Turísticas Especiales, mientras no se produzcan en el país o no se produzcan en cantidad suficiente;

- e) Exoneración total durante la vigencia del contrato de los impuestos de introducción, contribuciones, gravámenes o derechos de cualquier clase o denominación que recaigan sobre la importación de los ensares, muebles, equipos instrumentos, efectos y demás útiles necesarios o convenientes para habilitar y equipar las casas, hoteles, hotel-apartamentos, moteles, restaurantes, cafeterías, discotecas, clubes nocturnos, clubes deportivos, casinos y demás obras que se construyan o se ejecuten turísticas que se instalen en las Zonas Turísticas Especiales, mientras no se produzcan en el país o no se produzcan en cantidad suficiente. Se entenderá como equipo para los fines de este Decreto de Gabinete, vehículos, aviones, helicópteros, lanchas, barcos o útiles deportivos de características especiales de propiedad de la empresa o arrendados por la misma, dedicados exclusivamente a actividades turísticas.
- d) Exoneración durante la vigencia del contrato del pago del impuesto de inmuebles sobre terrenos y edificios situados en las Zonas Turísticas Especiales.
- e) Exoneración del pago del impuesto sobre la renta, sobre las utilidades de la empresa, durante un período de trece (13) años, contados a partir de la fecha de la firma del contrato.
- f) Deducción de las pérdidas sufridas durante cualquier ejercicio fiscal como gastos imputables a los tres (3) ejercicios fiscales inmediatamente siguientes al en que se produjeron tales pérdidas.
- g) Exoneración total durante la vigencia del contrato de los impuestos que gravan el capital o los activos de la empresa, salvo el impuesto de licencia comercial e industrial.
- h) Exoneración total durante la vigencia del contrato de los impuestos, contribuciones,

172

gravámenes o derechos de cualquier clase e denominación que recaigan sobre el uso de los muelles o aeropuertos contruidos o rehabilitados por la empresa.

Parágrafo: Toda empresa que se acoja al régimen de este Decreto de Gabinete deberá pagar al Tesoro Nacional una cuota equivalente al tres por ciento (3%) del monto de los impuestos y demás cargas fiscales de las cuales fuere exonerada, cuyo producto se asignará al Instituto Panameño de Turismo para sufragar los gastos de asistencia técnica y financiera para el desarrollo de la industria del turismo en el interior de la República."

Ahora bien, en el caso que Ud. plantea se trata de una mejora consistente en la ampliación y remodelación de un bien inmueble, lo cual requiere la utilización de nuevos materiales e inversión de nuevas sumas de dinero, adicionales y distintas. Me parece, por ello, que las exenciones de los impuestos correspondientes se concederían única y exclusivamente por este nuevo concepto, con separación de las que se hayan concedido en el contrato anterior, por lo cual pienso que sería conveniente la celebración de un nuevo contrato con relación exclusivamente a las mejoras, sin perjuicio del contrato anterior existente.

Si se hiciera en esta forma no creo que se produciría la extinción de las obligaciones contenidas en el primer contrato, ya que de acuerdo con el Artículo 1078, inciso primero del Código Civil, "quedará extinguida la obligación desde que se reúnan en una misma persona los conceptos de acreedor y deudor".

Carta Toboñas expresa: "Se llama confusión a la reunión en una misma persona de las cualidades de acreedor y deudor. La confusión extingue la obligación (Artículo 1192, apartado 1º), pues nadie puede ser deudor de sí mismo (nemo potest apud eundem pro ipse obligatus esse)". "Pueden dar lugar a la confusión, como dice Suggiere, todos aquellos hechos por los cuales se verifique una sucesión, sea ésta universal o particular,

inter vivos o a causa de muerte; pero su fuente mas importante y frecuente es la sucesión testamentaria o legítima en los casos en que el acreedor hereda al deudor o el deudor al acreedor". (Cfr. "Derecho Civil español, común y foral", sexta edición, Tomo Segundo, Madrid 1943, pág. 576).

En este mismo sentido, Valencia Zea, comentando el Artículo 1724 del Código Civil colombiano, expresivo de que "Cuando concurren en una misma persona las calidades de acreedor y deudor, se verifica de derecho una confusión que extingue la deuda y produce iguales efectos que el pago", comenta que nadie puede ser acreedor o deudor de sí mismo. Y explica que en la práctica los casos de confusión tienen su fuente en el hecho de llegar una persona a ser heredera de otra. "Si A debe a B mil pesos y al morir B instituye a A de heredero, tenemos un caso de confusión, pues, los herederos son sucesores en las acreencias del de cujus y en el presente caso tenemos que A sería deudor por una parte de los herederos de B; por definición al ser heredero único, se confunden en él las calidades de deudor y acreedor de la expresada suma de mil pesos. El evento puede realizarse en sentido inverso al suponer que muere A e instituye a B como heredero; éste sería sucesor de A en la deuda de mil pesos". (Cfr. "Curso de Derecho Civil colombiano", Tomo VI, de las obligaciones, Bogotá 1948, págs. 507 y 508).

En esta forma espero haber absuelto debidamente su interesante consulta.

Del señor Director General, con toda consideración y aprecio,

Ldo. Carlos Pérez Castellón  
 PROCURADOR DE LA ADMINISTRACION