

18 de junio de 1996.

Señor  
Luis Alberto Mora  
Tesorero Municipal de Boquete  
Boquete - Provincia de Chiriquí.

Señor Tesorero:

En cumplimiento de nuestras funciones como Asesores de los servidores de la Administración Pública, nos permitimos ofrecer contestación a su Oficio No. 137/96, calendado 17 de junio de 1996, en la cual tuvo a bien elevar Consulta a este Despacho, relacionada con las facultades municipales para el cobro de impuestos especialmente a las cooperativas y clínicas privadas.

#### PRIMERA INTERROGANTE

1.- Si están facultados los Municipios, para el cobro de impuestos de construcción a las Cooperativas de Vivienda. En nuestro Distrito opera la Cooperativa de Vivienda San Juan Bautista.

Antes de entrar al análisis de su consulta, es de importancia el señalar, que el Municipio como organización política de la comunidad, ha sido investido de cierto poder impositivo delimitado por el legislador, de conformidad con lo establecido en el artículo 242 de la Constitución Nacional, que dice:

"ARTICULO 242: Impuestos municipales. Son municipales los impuestos que no tengan incidencia fuera del Distrito, pero la Ley podrá establecer excepciones para que determinados impuestos sean municipales a pesar de tener esa incidencia. Partiendo de esa base, la Ley establecerá con la debida separación las rentas y gastos nacionales y los municipales."

El poder de imposición que la Constitución Nacional, otorga al Gobierno Municipal, tiene como fundamento político-financiero, la de satisfacer las necesidades más apremiante de los Distritos.

Por su parte, la Ley No.38 de 22 de octubre de 1980, creó el Régimen Legal de las Asociaciones de Cooperativas, la cual en su artículo primero define la Cooperativa en los siguientes términos:

**ARTICULO 1:** Las cooperativas son asociaciones formadas por personas naturales que, sin perseguir fines de lucro tienen por objeto planificar y realizar actividades de trabajo o servicio, de beneficio económico y social, encaminada a la producción, distribución y consumo cooperativo de bienes y servicios con la aportación económica, intelectual y moral de sus asociados.

De la norma transcrita, se deriva que este tipo de Asociación no persigue fines de lucro, sino todo lo contrario, las mismas propugnan por el beneficio económico y social de sus asociados.

Las Cooperativas gozan de cierto tipo de exenciones, tal y como se señala en el Capítulo VIII, "Exenciones, Protección, Derechos y Obligaciones, de la Ley 38 de 1980. Así tenemos, que el artículo 76 de esa ley, en su primer párrafo señala:

**"ARTICULO 76:** Sin perjuicio de las exenciones especiales establecidas por esta Ley u otras Leyes, las Asociaciones Cooperativas estarán exoneradas de todo impuesto nacional, contribución, gravamen, derecho, tasa, arancel de cualquier clase o denominación que recaiga o recayeran sobre lo siguiente:

- a. Constitución, reconocimiento, inscripción, funcionamiento de cooperativa, así como en las actuaciones judiciales en que estas intervengan, activa o pasivamente, ante los Tribunales jurisdiccionales,
- b. Inserción en la Gaceta Oficial de todos aquellos documentos que requieran su publicación;
- c. El pago de impuestos nacionales sobre aquella porción de sus bienes reservada exclusivamente para el desarrollo de sus actividades;
- ch. Los intereses y los excedentes correspondientes a los asociados de las cooperativas;
- d. Pago del Papel sellado, timbre, registro, anotación en todos los documentos si bien sea que se

otorgue por las cooperativas o por terceros a favor de ellas; y  
 e. Importación de maquinaria y equipo, repuestos, combustible, lubricantes, suministros y otros enseres, destinados para sus actividades".

Para esta última exención los reglamentos a esta Ley establecerán los procedimientos y requisitos necesarios que deberán cumplir las cooperativas que deseen ser beneficiarias."

En los artículos 76 al 81, de la Ley mencionada se señalan las exenciones y protecciones de que gozan las Cooperativas.

En materia municipal, los artículos 75 y 76 de la Ley No. 106 de 1973, reformada por la Ley No. 52 de 1984, nos establece las actividades que son gravables por los Municipios y entre las mismas no aparecen detalladas las Cooperativas.

En referencia a la materia tratada, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia de 25 de noviembre de 1980, señaló que las Cooperativa al no realizar actividades lucrativas no están obligadas a pagar impuestos municipales.

"Infringe el artículo 47 de la Constitución el cobro de un impuestos municipal de construcción a una cooperativa, pues ésta no persigue fines de lucro.

Veamos si la ley ha establecido en impuesto de construcción a favor de los Municipios. El artículo 74 de la Ley No. 106 de 1973 establece lo siguiente:

"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 .

De conformidad con la norma legal transcrita, sólo pueden ser gravados por los Municipios las actividades industriales, comerciales o lucrativas. Por esa razón deben cumplir con los requisitos mencionados en el

Artículo 74: esto es, debe tratarse de actividades lucrativas, industriales o comerciales.

La Cooperativa de Vivienda Nuevo Chorrillo, R.L. al construir las 700 (setecientas) viviendas para su socios no realizó una actividad de carácter lucrativo, porque ninguna Cooperativa persigue fines de lucro, según lo dispone la Ley..."  
(El subrayado es de la Corte)

De lo expuesto se colige, que no es viable el cobro de impuesto de construcción a las Cooperativas, en aquellos casos en que estas asociaciones construyan viviendas para sus asociados, ya que ella no constituye una actividad de tipo lucrativo; diferente es la situación que se produce cuando las Cooperativas realicen tal actividad comercial con fines de lucro, y que las viviendas sean adquiridas por personas que no tiene la calidad de asociados; en estos casos sí procede el pago del impuesto municipal respectivo.

#### SEGUNDA INTERROGANTE

2. Si están facultados los Municipios para el cobro de impuestos establecidos en el Régimen Impositivo Municipal, a las Cooperativas.

Hacemos mención específica de la Cooperativa Agrícolas e Industrial R.L., ubicada en Boquete. La cual cuenta con estación de Gasolina, Mini Super, Ferretería, Almacén de Productos Agrícolas, Ventas de Gas, y estas actividades son realizadas para socios y público en general.

Con respecto a esta segunda interrogante, usted nos manifiesta que la Cooperativa Agrícola e Industrial R.L., ubicada en Boquete, cuenta con estación de gasolina, Mini Super, Ferretería, Almacén de productos agrícolas, Ventas de Gas, y que estas actividades son realizadas para los socios y público en general. En este caso vemos que dicha Cooperativa se encuentra realizando actividades lucrativas, diferentes a su naturaleza, es decir, ejecuta actos de comercio, o mejor dicho, actos de mediación sobre mercaderías, ya sea por medio de la compra-venta de mercancía o efectos del comercio con el objeto de lucrarse en su reventa o por cualquier otro medio de especulación mercantil. Este actuar de la Cooperativa, queda enmarcado en lo previsto en los numerales 8 y 48 del artículo 75 de la Ley No. 106, de 1973, que señala:

"ARTICULO 75: Son gravables por los Municipios los negocios siguientes:

- .....
- .....
- .....
- 8.- Estaciones de ventas de gasolina, kerosene, diesel y demás derivados.
- 48. Cualquier otra actividad lucrativa."

Por lo anterior, somos de la opinión que la Cooperativa Agrícola e Industrial R.L., al dedicarse al tipo de actividades antes descritas, debe pagar los impuestos municipales respectivos, siempre y cuando esa Cooperativa por realizar dicha actividad no haya pagado el impuesto nacional correspondiente.

TERCERA INTERROGANTE

3. Si están facultados los Municipios para el cobro de impuestos, a las Clínicas Privadas en los casos siguientes:

- a- Cuando son atendido sólo por el profesional.
- b- Cuando las mismas cuentan con personal agregado (Secretarias, Enfermeras, u otros Profesionales).

Con respecto a lo anterior puedo informarle lo siguiente:

El artículo 40 de nuestra Carta Magna, en su párrafo segundo a la letra preceptúa:

"ARTICULO 40:

.....

.....

No se establecerá impuesto o contribución para el ejercicio de los profesiones liberales y de los oficios y las artes ..."

Sobre el concepto de Profesionales Liberales, Sylvester, nos dice:

"Se llama profesión liberal a aquella actividad en la que el poseedor de un título (por lo general Universitario), ejerce la profesión que inviste, en forma independiente y sin ninguna relación de dependencia con empleador alguno. Dentro de los Profesionales liberales están incluidos los ingenieros,

abogados, médicos dentistas, etc., y muchas otras del más diverso carácter. Sus emolumentos o ingresos tienen, casi siempre, el nombre de honorarios, y los mismos son fijados en aranceles especiales. Cuando el profesional está a sueldo en alguna empresa; su situación se convierte en la misma que la de cualquier otro empleado, en lo que se refiere a los derechos que le han otorgado las leyes laborales. La jurisdicción ha considerado en tales casos que ni interesa la forma en que efectúe la remuneración, ya sea como sueldo fijo o como percepción de honorarios. Pero ha hecho sin embargo, algunas distinciones atendiendo a la situación de hecho en la que el profesional presta sus servicios jurisd. El médico que, mediante el pago de una cantidad convenida de antemano, se obligó a atender a los empleados y obreros de una sociedad que concurren a su domicilio, en el día y hora ésta fijada, y a remitirle la foja de atenciones y alta de los obreros sometidos a examen médico, no está vinculado por un contrato de empleo con la citada sociedad. (Diccionario Jurídico del Trabajo, Dr. Hugo Sylvester, pág. 153. Edt. Claridad S.A., Buenos Aires, 1960." (El subrayado es nuestro).

Apreciamos que dentro de la definición de profesionales liberales citadas en el párrafo anterior se encuentran los médicos, y por ende se les aplica el contenido del artículo 40 de la Constitución Nacional en cuanto a la exención fiscal se refiere.

A propósito de lo anterior, tenemos el Fallo del Pleno de la Corte Suprema de Justicia, fechado 19 de septiembre de 1977, el cual es del tenor siguiente:

"Literalmente definida, una actividad lucrativa es aquella que rinde una utilidad, una ganancia o provecho sin que importe si el origen es comercial o no. En el caso de los corredores de aduanas no podría ser comercial, pues como hemos dicho, éstos no pueden ejercer el comercio. No obstante, el recibo de honorarios de parte de los clientes permite clasificar a los Corredores de Aduanas entre aquellos que ejercen una actividad no comercial sino profesional. Por lo tanto el

impuesto asignado por la Tesorería Municipal a "Corredores de Aduanas Guillermo Martinelli" se produce por el simple hecho de ejercer una actividad que rinde beneficios económicos. Y, lo más importantes aún, es que el no cumplimiento de esa obligación para con el fisco municipal trae como consecuencia la imposibilidad de ejercer esa actividad. Es decir, si no se paga el impuesto no se puede ejercer la profesión de Corredor de Aduanas. Esto equivale a un gravamen de la profesión misma.

Obsérvese que así lo afirma el Dr. CESAR A. QUINTERO- no es que no pueda grabarse la "renta o ingresos que un profesional reciba en concepto de ejercicio lucrativo de su profesión" (Derecho Constitucional, Tomo I/1967, pág. 174).

La Corte comparte el criterio jurídico expuesto por el Procurador General de la Nación, respecto a los fundamentos con que motiva su opinión de que el gravamen impuesto a Guillermo Martinelli viola el artículo 39 de la Constitución Política de la República, que es del siguiente tenor.

"Toda persona es libre de ejercer cualquier profesión u oficio sujeta a los reglamentos que establezca la Ley en lo relativo a idoneidad, moralidad, previsión y seguridad sociales, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias.

No se establecerá impuesto contribución para el ejercicio de las profesiones liberales y de los oficios y las artes..."

Dicha actividad lucrativa si bien no puede enmarcarse en estricto sentido, dentro de las profesionales liberales, por no tratarse de una profesión académica, si bien constituye un oficio, habida cuenta de que la actividad a que se dedica el agente corredor de aduanas es una ocupación habitual de orden intelectual que ejerce el agente corredor de aduanas en provecho propio. Y como se define claramente

del artículo 39 inciso final, Constitución Política de la República, los oficios no pueden ser gravados con impuestos o contribuciones.

Conviene señalar sin embargo, que las personas que desempeñan profesiones liberales, oficios o artes, no están exentas del pago del impuesto sobre la renta. Ello es así, porque este gravamen no incide sobre el ejercicio mismo de las actividades mencionadas en el artículo 39 de la Constitución, toda vez que el impuesto sobre la renta se aplica solamente sobre los ingresos que dichas actividades producen. Por esta razón quienes desempeñen las referidas actividades, las pueden ejercer sin obstáculo alguno, con la sola obligación de cumplir con el impuesto sobre la renta aplicado a los ingresos, en la medida que ellos sean gravados por las leyes tributarias de la República. (Todo el subrayado es nuestro).

Por su parte, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, se pronunció sobre un caso similar recientemente, en los siguientes términos:

"Sobre los actos de comercio que supuestamente causan el impuesto de la licencia comercial, y la necesidad de la misma, estima la Sala que los señalados por la institución estatal forman parte de la actividad profesional que desarrolla la empresa, y que no deben considerarse mercantiles puesto que no tienen una finalidad lucrativa.

.....

La Sala desea pese a lo anterior, llamar la atención sobre la forma social adoptada por los profesionales de la CLINICA ARANGO ORILLAC, S. A., para ejercer su actividad profesional.

La sociedades anónimas, sociedades mercantiles por naturaleza, no pueden cobijar el ejercicio de una profesión liberal puesto que el propio Código de Comercio señala expresamente que las Sociedades Mercantiles se constituyen con el fin exclusivo de realizar actos de comercio.

El texto legal comentado señala:



"ARTICULO 249: Las sociedades mercantiles sólo podrán constituirse con objeto de ejecutar conjuntamente actos de comercio....."  
 .....

La inteligencia de la norma es clara al expresar que las sociedades mercantiles se constituyen con el objeto de realizar actos de comercio, y no para ejercer un arte o profesión.

Las profesiones liberales por tanto, requieren constituirse bajo un género social distinto, como sería el de Sociedades Civiles, cuya naturaleza difiere sustancialmente de las sociedades mercantiles, en que no tienen por finalidad la especulación lucrativa.  
 .....

Estos comentarios nos ilustran sobre la intención recogida y plasmada por el legislador a través de diversos cuerpos legales, sobre la imperatividad de que el ejercicio de una profesional liberal se ejecute mediante la constitución de una forma civil y no mercantil, como ocurre en este negocio, en que profesionales de odontología se constituyen en una sociedad netamente mercantil cual es la Sociedad Anónima CLARO S. A., para ejercer una profesión.  
 .....

Estos elementos deben ser tomados en cuenta al momento de precisar las razones legales expuestas por esta superioridad, cuando señala que no deben constituirse sociedades mercantiles para ejercer una profesión liberal, puesto que su finalidad y naturaleza jurídica precisan que no corresponde a una Sociedad Mercantil realizar una actividad que tal cual se deduzca de las normas legales estudiadas corresponde a una sociedad civil.

Esta superioridad desea hacer un llamado de atención a las Sociedades Mercantiles que actualmente constituidas con la finalidad de ejercer profesiones liberales, para que tomen en cuenta el criterio esbozado por la Sala en

este sentido.

Finalmente y en vista de que la controversia en estudio gira en torno a la aplicación del Impuesto de Licencia Comercial, y que se ha expuesto que el mismo no es aplicable a la CLINICA ARANGO ORILLAC, S.A., este Tribunal debe acceder a lo impetrado por el recurrente.

En consecuencia, la Sala Tercera de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, DECLARA QUE ES ILEGAL la Resolución No. 213-4797 de 26 de enero expedida por la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, por lo que la CLINICA ARANGO ORILLAC, S.A. (CLARO S.A.) no está obligada al pago de impuesto." Ver Fallo de 6 de noviembre de 1992.

Por todo lo anterior, opinamos que los Consultorios Médicos, que cobran por consulta, a los cuales usted se refiere en su atenta nota, no pueden ser limitados por medio de un gravamen municipal, por tratarse este tipo de actividad una de las actividades enmarcadas dentro de las profesiones liberales.

Con relación al punto "b" de su tercera y última interrogante, debemos señalar, que la constitución de sociedades anónimas de naturaleza mercantil para el manejo de clínicas privadas y el ejercicio de profesiones liberales (la medicina en particular), la Corte Suprema de Justicia, en Fallo de 6 de noviembre de 1992 (CLARO, S. A. vs Administración Regional de Ingresos Provincia de Panamá), sostuvo:

"Las sociedades anónimas, sociedades mercantiles por naturaleza, no pueden cobijar el ejercicio de una profesión liberal puesto que el propio Código de Comercio señala expresamente que las Sociedades Mercantiles se constituyen con el fin exclusivo de realizar actos de comercio. La inteligencia de la norma (cit. artículo 249 Código de Comercio) es clara al expresar que las sociedades mercantiles se constituyen con el objeto de realizar actos de comercio, y no para ejercer un arte o profesión. Los profesionales liberales por tanto, requieren constituirse bajo un régimen social distinto, como sería el

de Sociedades Civiles, cuya naturaleza difiere sustancialmente de las sociedades mercantiles, en que no tienen por finalidad la especulación lucrativa. Estos comentarios sobre la intención recogida y plasmada por el legislador a través de diversos cuerpos legales, sobre la imperatividad de que el ejercicio de una profesión liberal se ejecute mediante la constitución de una forma civil y no mercantil, como ocurre en este negocio, en que profesionales de la odontología se constituyen en una sociedad meramente mercantil cual es la Sociedad CLARO, S.A., para ejercer la profesión)

Es por tanto necesario, determinar la naturaleza civil de las clínicas privadas, ya que si bien hay fines de lucro en su actividad, esta actividad es la de una profesión liberal, independientemente de que clase de sociedad reviste dicha clínica, mercantil o civil.

Consideramos por tanto, como los criterios más importantes a evaluar para gravar a las clínicas privadas, los siguientes:

1.- Las actividades efectuadas por las clínicas como personas jurídicas serán gravables en cuanto sean realizadas con carácter mercantil o lucrativo; y

2.- No es gravables el ejercicio mismo de la profesión cuando es atendido solo por el profesional, y

3.- Si son gravables las clínicas privadas cuando esta actividad se realiza y cuenta con personal agregado (secretarías, enfermeras, u otros profesionales).

En estos términos esperamos haber atendido debidamente su solicitud.

De usted, con toda consideración,

Licda. Linette Landau.  
Procuradora de la Administración.  
(Suplente)

L.L/14/ech.