

Panamá, 18 de julio de 2002.

Honorable señor

Manuel Pardo F.

Tesorero Municipal de Penonomé

Distrito de Penonomé-Provincia de Coclé

Señor Tesorero:

Cumpliendo con nuestras funciones constitucionales y legales, de servir de consejera jurídica a los servidores públicos administrativos, acuso recibo de su nota N°.74-T.M.P.-2002 fechada 19 de junio de 2002, por medio de la cual nos consulta lo siguiente:

“En sentencia decretada por la Honorable Corte Suprema de Justicia que establece que es ilegal el código N°1.1.2.4.43 que establecía el impuesto municipal a los hoteles y moteles y el cual tiene fecha de veintitrés (23) de octubre de mil novecientos noventa y siete (1997) producto de demanda contencioso administrativa de nulidad, interpuesta por el Licenciado CARLOS MORNHINWEG en representación de Desarrollo Golf Coronado, S.A. en contra del acuerdo municipal de Chame N°.8 de veinticuatro (24) de noviembre de 1996.

En base a la sentencia anterior expresada, se quiere conocer si ¿Puede el Municipio de Penonomé gravar con impuestos municipales las siguientes actividades que operan dentro del Hotel Guacamaya de Penonomé el cual está amparado por la ley 8 del 14 de junio de 1994 (Ley de Turismo), además de algunos derechos y tasas que a continuación se detallan:

CÓDIGO 1.1.2.5.30 –ROTULOS, ANUNCIOS Y AVISOS.

CÓDIGO 1.1.2.5.40- RESTAURANTES, CAFES Y OTROS ESTABLECIMIENTOS DE EXPENDIO DE COMIDAS.

CÓDIGO 1.1.2.5.06-ESTABLECIMIENTOS DE VENTA DE LICOR AL POR MENOR.

CÓDIGO 1.2.1.4.02- ASEO Y RECOLECCIÓN DE BASURA.

La pregunta estriba en que si el pronunciamiento aludido por la Corte Suprema de Justicia que declara la nulidad del Código 1.1.2.4.43-Hoteles y Moteles limita al Municipio de Penonomé gravar con impuestos municipales estas actividades accesorias citadas en líneas precedentes.”

Dictamen de la Procuraduría de la Administración

Antes de iniciar el examen de la interrogante, nos permitimos transcribir Consulta N°9 de 9 de enero de 2002 que trata la misma temática y que amplía de forma general la potestad impositiva local y que puede aclarar la duda planteada.

“La primera materia que estudiaremos es el llamado **principio** constitucional y legal de prohibición **de la doble o múltiple imposición**, y luego veremos la libertad de imposición y recaudación tributaria de los municipios respecto de **actividades accesorias** a las actividades hoteleras. Previo a lo anterior nos referiremos a una noción del impuesto local

1. El tributo municipal como objeto de renta

a. Noción general.

1. Introducción.

Para dar inicio a esta opinión, queremos recordarle al distinguido Tesorero que la Ley 106 de 1973 asegura a los municipios del país, algunos ingresos tributarios (producto de los impuestos, tasa y contribuciones generales) como medio o mecanismo tendiente a reunir ingresos para así cumplir con los importantes cometidos y objetivos municipales. Por eso una de las primeras tareas por realizar en esta materia local es saber o identificar dentro del Patrimonio Municipal, ¿Cuáles son los bienes que lo conforman? Para ello hay que revisar la normativa legal y asesorarnos para saber qué tipo de impuestos se puede y sobretodo **se deben cobrar**.

En igual medida hay que inventariar las actividades lucrativas que pueden ser alcanzadas con impuestos municipales y por lo tanto, conformantes del patrimonio del Municipio. Para luego enumerar qué bienes no pueden ser gravados por el Municipio. Lo anterior se debe al dogma establecido en el artículo 48 de la Carta Política, mejor conocido como principio de legalidad de las contribuciones, y respecto de lo segundo al concepto de debida separación de las rentas nacionales y municipales descrito en el artículo 242 también constitucional.

2. El Principio de legalidad tributaria.

Este principio de “legalidad” del tributo municipal se sustenta en el artículo 48 de la Constitución Política. Sobre el tema se puede decir que, entre los principios generales que predominan en el régimen representativo-republicano de gobierno ninguno es más esencial a su naturaleza y objeto que la facultad atribuida a la Asamblea Legislativa y los

Consejos Municipales, como representantes del pueblo, para crear las contribuciones necesarias para la existencia del Estado de Derecho.

Nuestra Constitución Política en su artículo 48 consagra la máxima de que **sólo la Asamblea Legislativa**, consagra las contribuciones nacionales; y esta disposición es de entenderse como la base inmutable igualmente para los gobiernos locales con referencia a los Consejos Municipales, pues los Gobiernos Locales deben adecuar sus instituciones a los principios de la Constitución, expresa o virtualmente contenidas en ella.

En igual medida es categórico el lenguaje constitucional al prohibir a la Asamblea Legislativa, el Órgano Ejecutivo o el Judicial, exonerar impuestos municipales previamente impuestos por la ley nacional o municipal. Así en el artículo 245 de la Carta Constitucional, se establece que "El Estado no podrá conceder exoneraciones de derechos, tasas o derechos municipales. Los municipios sólo lo podrán hacer mediante acuerdos municipales".

El precepto antes transcrito tiene relación con el hecho cierto de que, entre nosotros se considera de la esencia del gobierno representativo la exclusiva facultad legislativa local para gravar con impuestos y fijar su imposición, evitando imponer tributos ya gravados por el gobierno central.

La potestad tributaria del Gobierno Central es originaria, mientras que la potestad tributaria de los municipios es derivada. Esto es así, porque la primera es ilimitada en cuanto a los tributos que puede crear y emana de la soberanía del Estado; mientras que, la segunda se encuentra limitada a las materias que la ley le permita gravar a los municipios; en consecuencia, emana principalmente y en forma inmediata de la ley. El profesor Rastello, señala que la potestad tributaria municipal no faculta a los municipios para inventar tributos propios, no determinados previamente por la ley, que en nuestro caso es la Ley 106 de 1973. En este sentido, los municipios no pueden crear mediante acuerdos municipales otros tributos distintos de los previstos en la Ley 106 de 1973 u otra ley que al efecto se dicte. Su potestad tributaria no es pues soberana, ilimitada sino derivada. (Sentencia del Pleno de la Corte de 26 de febrero de 1993).

3. ¿Realmente la actividad turística y hotelera está gravada por la Nación?

- Derecho aplicable

- La Ley No. 8 de 14 de junio de 1994, "por la cual se promueven las actividades turísticas en la República de Panamá"

Artículo 1. La presente Ley tiene por objeto el establecimiento de un proceso simple, rápido y racional para el desarrollo de actividades turísticas en el país; otorgar incentivos y beneficios a las personas que se dediquen a actividades turísticas; adoptar mecanismos necesarios para lograr la conjunción y coordinación de la acción del sector

público y del sector privado en el área del turismo, y promover turismo en Panamá”.

“Artículo 3. Se declara al turismo una industria de utilidad pública y de interés nacional”.

“Artículo 4. Para los efectos de esta Ley, se entiende por oferta turística, toda actividad comercial que tenga por objeto estimular la permanencia del turista en el país, así como el fomento del turismo interno”. (* Modificado mediante el Decreto Ley No.4 / Febrero 10, 1998)

Para los efectos de esta Ley se definen las empresas de turismo así:

Hotel: Establecimiento cuya estructura total se dedique al alojamiento público que se construya y equipe especialmente a fin de prestar permanentemente a sus huéspedes, servicios remunerados de alojamiento, por regla general de alimentación y otros afines como oficinas de recepción, sala de estar, teléfono público y prestar servicio diario de limpieza y aseo en las habitaciones y dependencias.

Se beneficiarán de los incentivos de esta Ley, las inversiones de canchas de golf, de tenis, baños sauna, gimnasios, restaurantes, discotecas y todas aquellas actividades que estén integradas a la inversión hotelera”.

“Artículo 6. Para los fines de la presente Ley, se entiende por actividades de promoción y desarrollo turístico, aquellas que contribuyan efectivamente al incremento de visitantes extranjeros a nuestro país y a la diversificación de la oferta turística; al igual que las inversiones en actividades que incentiven tal incremento de visitantes”.

“Artículo 30. Toda persona que se acoja a la presente Ley estará obligada a:

1. Invertir en las actividades turísticas propuestas el monto indicado en la respectiva solicitud y mantener dicha inversión por el término que corresponda, de conformidad con la presente Ley.

2. Iniciar la construcción, remodelación, rehabilitación o restauración de los inmuebles destinados a las actividades turísticas propuestas dentro de un plazo no mayor de seis (6) meses, contados a partir de su inscripción en el Registro Nacional de Turismo, salvo los casos en que la naturaleza de

la actividad turística exija un plazo mayor, según dictamen del Instituto Panameño de Turismo.

3. Comenzar a prestar servicios turísticos dentro de un plazo que no excederá de tres (3) años, contados a partir de la fecha de su inscripción, salvo en los casos en que la naturaleza de la actividad turística exija un plazo mayor, según dictamen del Instituto Panameño de Turismo.

4. Llevar a cabo las actividades turísticas en cumplimiento de las normas reglamentarias expedidas por el Instituto Panameño de Turismo.

5. Llevar un registro para el fiel asiento de los artículos exonerados, el cual será accesible a los funcionarios competentes del Ministerio de Hacienda y Tesoro, Ministerio de Comercio e Industrias y del Instituto Panameño de Turismo.

6. Constituir fianza de cumplimiento, a favor del Instituto Panameño de Turismo y Contraloría General de la República, equivalente al uno por ciento (1%) de la cuantía de la inversión. Esta fianza nunca será mayor de trescientos mil balboas (B/.300,000.00).

7. Contratar personal panameño en la proporción establecida en el Código de Trabajo, con excepción de expertos y técnicos especializados que se estimen necesarios, previa autorización de las autoridades nacionales competentes.

8. Capacitar técnicamente a ciudadanos panameños y sostener becas para que estos sigan cursos de capacitación en el extranjero si no fuera posible hacerlo en establecimientos industriales o docentes de país.

9. Renunciar a toda reclamación diplomática en caso de diferencias y conflictos con la nación y someter las diferencias a la jurisdicción de los tribunales nacionales”.

“Artículo 34. Se autoriza al Órgano Ejecutivo para que, por conducto del Ministerio de Hacienda y Tesoro, previa recomendación de la Junta Directiva del Instituto Panameño de Turismo y sujeto a la ratificación de la Comisión de Hacienda Pública, Planificación y Política Económica de la Asamblea Legislativa, otorgue hasta por el término de veinte (20) años la concesión de islas, sin afectar los derechos preexistentes; de tierras de propiedad del Estado y terrenos que requieran de rellenos que estén destinados al desarrollo turístico, de acuerdo a los Planes Maestros del Instituto

Panameño de Turismo; y áreas para la construcción aculten de marinas y muelles que el Estado resuelva dedicar a la actividad turística pública”.

“Artículo 35. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, los contratos de concesión podrán celebrarse hasta por un término de cuarenta (40) años, cuando a juicio de la Junta Directiva del Instituto Panameño de Turismo, consignado mediante resolución motivada, debidamente ratificada por la Comisión de Hacienda Pública, Planificación y Política Económica de la Asamblea Legislativa, se trate de proyectos cuyo monto de inversión, impacto económico y potencial de generación de empleos requieran de una relación contractual de mayor duración, salvo las concesiones de bienes revertidos que son de competencia de la Autoridad de la Región Interoceánica, que será en este caso el organismo encargado de otorgar las respectivas concesiones”.

“Artículo 36. La falta de cumplimiento del plazo estipulado para desarrollar la actividad turística que se le autorizó a la empresa concesionario, dará lugar a la pérdida de la concesión, entendiéndose que toda mejora construida sobre el área pasará a ser propiedad del Estado sin costo alguno para éste, sin perjuicio de otras sanciones legales que correspondan”.

“Artículo 37. Para otorgar una concesión, se exigirán los siguientes requisitos:

1. El presupuesto asignado a la obra, sus especificaciones técnicas y el correspondiente programa de trabajo;
2. El pago de las indemnizaciones en caso que sea necesario;
3. La modalidad de los servicios que se prestaran y sus beneficios para los usuarios;
4. La capacidad financiera del oferente y la procedencia de sus recursos;
5. La experiencia del oferente en Proyectos similares;

El ente responsable de otorgar la concesión ejercerá una inspección permanente, en todas las etapas de la concesión de la obra, para asegurar que se cumpla con lo pactado”.

Como se deja ver en la legislación especial que regula la materia turística, las personas naturales o jurídicas pueden invertir en esta actividad, con la garantía de que se les exonerará de algunos impuestos nacionales con un período de gracia de hasta veinte años.

Ahora bien, lo que no hace esta ley es exonerar impuestos de carácter local. Sin embargo al entenderse que la actividad debe ser realizada por medio de un contrato de concesión y además, con la cancelación de los respectivos impuestos y registros **de carácter nacional**; se puede percibir que ya la Nación está gravando de manera directa y especial la actividad.

Cabe recordar que mediante la Ley N°83 de 22 de diciembre de 1976, en su artículo 4, que reforma el artículo 4, del Decreto Ley N°22 de 1960, modificado por el Decreto de Gabinete N°58 de 27 de noviembre de 1968, se establece que forma parte del patrimonio del Instituto Panameño de Turismo los ingresos derivados del servicio de hospedaje, **que consiste en el 10% del valor total de la cuenta de hospedaje**. Esta tasa es pagada por el usuario del hotel o del establecimiento de hospedaje público.

De acuerdo a lo anterior, todo establecimiento de hospedaje ubicado en la República de Panamá, tiene la obligación de consignar mensualmente al IPAT, el importe del servicio de hospedaje. Por lo tanto, aquí cabría referirnos a los siguientes postulados:

1. Si la actividad de inversión en turismo, está gravada por la Nación.
2. Y de ser así, se le está prohibido a los municipios gravarla con impuesto de carácter municipal.

¿Qué justifica esta normativa y este tratamiento especial a la actividad turística?

Según los considerandos del Decreto Ejecutivo No.73 de 8 de abril de 1995, por la cual se reglamenta la Ley No.8 de 14 de junio de 1994, "es beneficioso para el país fomentar la actividad turística, tanto en el ámbito nacional como internacional, procurando el desarrollo turístico y económico del país, a través de la promoción de inversiones". Y por elevar a esta actividad a la categoría de "utilidad pública y de interés nacional".

Se espera que la actividad turística, en sus diversas modalidades, sea un sector que apoye y robustezca el desarrollo de políticas de empleo y sea fuente de ingreso real para el país. Su justificación es de carácter política y económica, y debe ser respetada y acatada por todos los funcionarios, por tener sustento legal.

2. Doble o múltiple imposición.

- a. El principio constitucional y legal de prohibición de la doble o múltiple imposición.

La Ley 106 de 1973 establece una importante regla para la aplicación del régimen fiscal municipal, cual es, la de que los municipios no podrán gravar con impuestos municipales

aquellas actividades que ya hayan sido gravadas por la Nación. Esto se encuentra establecido en los artículos 21 y 79 de la Ley Municipal. Veamos:

“Artículo 21. Es prohibido a los Consejos:

...

6. Gravar con impuesto lo que ya ha sido gravado por la nación”

“Artículo 79. Las cosas, objetos y servicios ya gravados por la Nación no pueden ser materia de impuestos, derechos y tasas municipales sin que la Ley autorice especialmente su establecimiento”.

Sólo mediante acuerdo municipal y cumpliendo las formalidades legales pueden ser creados impuestos municipales, por tanto, cualquier tributo creado mediante otro mecanismo podría ser objeto demandado ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 203 de la Constitución Nacional y 68 de la Ley 106 de 1973.

La justificación de la anterior regla, obedece a la idea de que, ni la administración pública, ni el municipio pueden cobrar impuestos que no estén expresamente señalados en la Ley. Como se sabe, para el caso que nos ocupa, todo establecimiento de hospedaje ubicado en la República de Panamá, tiene la obligación de consignar mensualmente al IPAT, el importe del servicio de hospedaje.

3. El pago de impuestos por actividades accesorias a las actividades hoteleras.

Si bien es cierto que la actividad misma de lucrar por medio de la realización de la actividad hotelera, no puede ser gravada por los municipios, por estar gravada por la Nación; si la empresa hotelera realiza actividades accesorias como, por ejemplo, el instalar anuncios y rótulos, o establecimientos comerciales, que no está directamente relacionado con el alojamiento, como restaurantes, lugares de venta de artículos en general, etcétera, si podrá ser gravada por el municipio.

Es decir, si existieran actividades lucrativas no relacionadas directamente con el alojamiento, y que se encuentren contempladas en la Ley 106 de 1973 o en los respectivos acuerdos impositivos, podrán ser gravados por la municipalidad.

Es importante tener en cuenta que las autoridades del IPAT, deben certificar que aquella actividad es realmente accesorias y que no tenga que ver con la materia del alojamiento hotelero ya que lo gravable es la acción misma del alojamiento. Desde una perspectiva jurídica dentro de la Ley 106 de 1973 existen dos importantes normas que prohíben a los entes locales gravar con impuestos municipales, aquellas actividades que la Nación haya gravado con impuestos nacionales.

Conclusión

Este despacho es del criterio, que la Sentencia de 23 de octubre de 1997, declaró la nulidad del Código 1.1.2.4.43-Hoteles y Moteles, artículo 2, del Acuerdo Municipal N°.8 del Consejo Municipal del Distrito de Chame, porque infringía el artículo 5 de la Ley N°.83 de 22 de diciembre de 1976, del IPAT lo cual hace referencia al impuesto que recae sobre "aquellas casas (en las) que alojen personas por un tiempo y (en as que) se les suministren ciertas comodidades de lujo... estableciéndose un tributo (por mes o fracción de mes) de B/.10.00 a B/.50.00 por cuarto y B/.15.00 por cabaña" ya que esto explicaba gravar nuevamente, el servicio de hospedaje establecido en la Ley 83 de 1976. Reiteramos, el Fisco Nacional, es el que grava los actos de comercio de tipo hotelero. Por lo tanto, le estará vedado al Municipio, imponer algún impuesto a esta actividad lucrativa, cuando esta gravada previamente por el Estado, tal como lo apunta la Sentencia de 23 de octubre de 1997 que dice en su parte medular:

"La Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo ha reiterado en diversas ocasiones la posibilidad de los Municipios de establecer impuestos, contribuciones, rentas, derechos y tasas de conformidad con leyes, siempre y cuando no se trate de cosas, objetos y servicios previamente gravados por la Nación." (Cf. Sentencia 26 de noviembre de 1993)

Sin embargo este despacho es de opinión que el resto de las actividades indicadas por usted, pueden ser gravadas ya que éstas son accesorias y no guardan relación directa con la actividad de alojamiento, como quiera, que se encuentran regulada en la ley 106 de 1973 y desarrollada en el Acuerdo Municipal de Penonomé es legal su cobro habida cuenta que la sentencia comentada declaró la nulidad del cobro de impuesto por Hoteles y Moteles pero no por las demás actividades

Con la pretensión de haber colaborado con su despacho, quedamos de usted atentamente,

Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración.

AMdeF/20/hf.