

Panamá, 6 de diciembre de 1996.

Su Excelencia
Luis E. Blanco
Ministro de Obras Públicas
E. S. D.

Respetado Señor Ministro:

En cumplimiento de nuestras funciones constitucionales, y en especial como consejeros jurídicos de los servidores públicos administrativos, acusamos recibo de su Oficio seriado DM-855-96, calendado en esta ciudad el 5 de noviembre ultimo.

En el exhorto dimanado de su Despacho, se consulta a esta Procuraduría, en el tenor siguiente:

"1. Si al gravamen real denominado contribución de mejoras por valorización, creado por la Ley No. 94 de 4 de octubre de 1973, en su artículo 1º, le es aplicable, además de recargo del diez por ciento (10%) y uno por ciento establecido en el artículo 36 de esta Ley, el recargo de diez por ciento (10%) establecido en el segundo párrafo del artículo 1072-a del Código Fiscal, adicionado mediante artículo 25 de la Ley No. 31 de 30 de diciembre de 1991; y,

2. De igual forma, si el párrafo 1, del citado artículo 1072-a del Código Fiscal

adicionado le es igualmente aplicable, al gravamen real de Contribución de Mejoras por Valorización, en relación a los recargos establecidos en el artículo 36 de la Ley No. 94 de 4 de octubre de 1973.”

Iniciaremos la presente Consulta, realizando las siguientes disquisiciones.

El artículo 1, de la Ley 94 de 1973, crea la figura del gravamen real, el cual debemos distinguir de los diferentes elementos constitutivos del régimen tributario; por tanto, resulta necesario abocarnos al estudio de dichos elementos.

En primera instancia, analizaremos el concepto de tributo, el cual es la prestación en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. La conceptualización aquí vertida, posee tres principios inherentes a ésta, los cuales son: la prestación en dinero, exigido por el Estado, para cumplir los fines de éste.

Por ende, del axioma anterior, se colige que la figura del tributo, posee tres elementos constitutivos, que en la obra de Ramírez Cardona, quedan bien identificados, al señalar:

“En estas definiciones junto con el elemento común a todo tributo, se hacen resaltar los elementos específicos: **situación independiente de toda actividad estatal, en el impuesto; prestación individualizada de un servicio público, en la tasa; y beneficios derivados de la realización de una obra pública o actividad estatal, en la contribución**

especial. En la tasa y en la contribución especial, el ingreso se destina a financiar el servicio o la obra del cual deriva.”(Resaltado.) (Derecho Tributario. A. Ramírez Cardona; Editorial TEMIS.)

Por consiguiente, podemos inferir del anterior concepto, que la Contribución de Mejoras por Valorización, se circunscribe dentro de los parámetros de las Contribuciones Especiales por obras estatales, tal cual se desprende del artículo primero de la Ley No. 94 de 4 de octubre de 1973; el cual expresa:

Artículo 1. Créase un gravamen real que afectará a los bienes inmuebles cualquiera que sea su propietario o poseedor, el cual se denominará Contribución de Mejoras por Valorización y se destinará a costear, en todo o en parte, las obras de que trata el Artículo siguiente. En lo sucesivo las referencias al mencionado gravamen se hará mediante la frase, La Contribución por Valorización.” (Resaltado)

Tal cual hemos acotado, el artículo primero, corrobora la afirmación que dentro de los elementos constitutivos del tributos, la Contribución por Valorización, se encuadra dentro de las Contribuciones Especiales.

Realizadas las consideraciones pertinentes, procederemos a absolver la presente Consulta, según el orden planteado en el Oficio descrito.

PRIMERA PREGUNTA:

"1. Si al gravamen real denominado Contribución de Mejoras por Valorización, creado por la Ley No. 94 de 4 de octubre de 1973, en su artículo 1º, le es aplicable, además del recargo del diez por ciento (10%) y uno por ciento (1%) establecido en el artículo 36 de esta Ley, el recargo de diez por ciento (10%) establecido en el segundo párrafo del artículo 1072-a del Código Fiscal, adicionado mediante artículo 25 de la Ley No. 31 de diciembre de 1991."

El gravamen real denominado Contribución de Mejoras por valorización, constituye la carga tributaria que pesa sobre los habitantes de un área determinada; por la valorización de sus bienes inmuebles, los cuales se ven afectados positivamente por el desarrollo de obras públicas.

Luego entonces, se infiere que el valor del bien inmueble, el cual está integrado por el valor del suelo, la construcción u obras físicas y el conjunto de recursos que la hacen efectivas; se incrementa según las mejoras efectuadas en cada uno de estos elementos, por consiguiente, las obras realizadas por el Estado, que conlleven a el mejoramiento de las condiciones reales del bien inmueble, serán gravadas desde una perspectiva contraprestacional.

Por tanto, dentro del presente análisis, resulta esencial transcribir lo señalado por el artículo 1072-a del Código Fiscal, el cual señala:

"Artículo 1072-A. A partir del 1º de Enero de 1992, los créditos a favor del Tesoro Nacional devengarán un interés moratoria por mes o fracción de

mes, contado a partir de la fecha en que el crédito debió ser pagado y hasta su cancelación. Este interés moratoria será de dos (2) puntos porcentuales sobre la tasa de referencia del mercado que indique anualmente la Comisión Bancaria Nacional. La tasa de referencia del mercado se fijará en atención a la cobrada por los bancos comerciales locales durante los seis (6) meses anteriores en financiamiento bancarios comerciales.

A partir del 1° de enero de 1992, todo crédito a favor del Tesoro Nacional vencido y no pagado dentro del plazo legal establecido devengará, un recargo de diez por ciento (10%).

PARÁGRAFO 1. En el caso de deudas tributarias, el recargo de diez por ciento (10%) se eliminará siempre que el contribuyente pague el tributo moroso de manera voluntaria, o dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la comunicación de las gestiones de cobro iniciadas por la Administración Tributaria, o dentro de los (15) días hábiles contados a partir de la notificación de resolución correspondiente. En estos casos, los contribuyentes podrán hacer pagos parciales de las deudas tributarias dentro de los términos aquí establecidos y así obtener la eliminación del recargo de diez por ciento (10%) sobre la porción de tributo que se pague.”

Lo antes transcrito, debemos analizarlo de cara a los principios jurídicos que preceptúan a los intereses resarcitorios; por consiguiente, señalaremos que el interés es un accesorio del tributo, y , por tanto, la suerte de esta obligación legal accesoria, queda subordinada a la de la obligación tributaria principal.

Del anterior principio, se desprende, que los intereses correspondientes a los créditos vencidos en favor del Tesoro Nacional, corresponden a la misma naturaleza jurídica constitutiva del tributo; que en el caso que nos ocupa es la Contribución por Valorización.

Por consiguiente, la Ley No. 94 de 1973, de carácter específico, puesto que desarrolló un aspecto muy particular de la actividad tributaria, es la aplicable en los casos de moratoria por incumplimiento del gravamen real denominado Contribución de Mejoras por valorización.

Por tanto, consideramos, que siendo el artículo 1072-a parte de la Excerta Fiscal, que desarrolla disposiciones y principios generales, aunque sea de nueva data, comparativamente, con relación a la Ley No. 94 de 1973, ésta, es la llamada a regular los intereses resarcitorios por el incumplimiento de las relaciones contraprestarias en que se circunscribe este tipo de tributo, puesto que el mismo recae dentro de la calificación de Contribución Especial; y por consiguiente, tales recargos están adscritos a dicha Contribución.

SEGUNDA PREGUNTA

"2. De igual forma, si el parágrafo 1, del citado artículo 1072-a del Código Fiscal adicionado le es igualmente aplicable, al gravamen real de

Contribución de Mejoras por Valorización, en relación a los recargos establecidos en el artículo 36 de la Ley NO. 94 de 4 de octubre de 1973."

En relación a la aplicación de lo establecido por el párrafo 1, del artículo 1072-a, el Decreto Ejecutivo No. 143 del 3 de agosto de 1993, "Por el cual se reglamenta el párrafo 1 del artículo 1072-a del Código Fiscal"; es claro al establecer en su artículo 4 lo siguiente:

" Artículo 4: No es procedente la eliminación del recargo:

a. En los casos en los que exista una disposición especial que establezca un recargo específico y distinto del previsto en el artículo 1072-a del Código Fiscal.

b. En los casos en que quien comparezca a cancelar la deuda tributaria es un agente de retención u otro responsable tributario distinto del contribuyente propiamente dicho.

c. En los casos en que la Administración Tributaria haya iniciado un juicio de cobro por jurisdicción coactiva en contra de un contribuyente moroso, por razón de la deuda tributaria que éste tenga con el Fisco, aun cuando el contribuyente comparezca a pagar la totalidad de la deuda." (Resaltado.)

Como se ha podido evidenciar, el gravamen real de Contribución de Mejoras por Valorización, creada por la Ley No. 94 de 1973, es una norma específica que regula una situación tributaria determinada, que en este caso es la Contribución Especial por Valorización de bienes inmuebles.

Por tanto, y siguiendo el tenor de el Decreto Ejecutivo 143 de 1993, el parágrafo 1, del artículo 1072-a no es aplicable en el régimen contributivo del gravamen real creado por la Ley ya mencionada; puesto que el propio Decreto que regula dicho parágrafo, así lo determina.

En espera de haber agotado la presente, con la mayor diligencia, me suscribo con la seguridad de mi consideración y respeto.

Atentamente,

Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración.

AMdeF/18/cch.