



República de Panamá
Procuraduría de la Administración

Panamá, 3 de marzo de 2021
C-SAM-07-2021

Señora
Magaly Ricord
Alcaldesa del Distrito de Taboga
Provincia de Panamá.
E. S. D.

Ref. Cobro de impuesto municipal con relación a un Contrato de Concesión.

Señora Alcaldesa:

Conforme a nuestras atribuciones constitucionales y legales como consejera jurídico de los servidores públicos, nos permitimos ofrecer respuesta a su Nota C-AMT-26-2021 de 26 de enero de 2021, a través de la cual formula a esta Procuraduría, algunas interrogantes que guardan relación con el cobro de impuesto por parte del Municipio de Taboga, en razón de las actividades establecidas con ocasión del Contrato de Concesión N° A2-015-2002, suscrito entre la Autoridad Marítima de Panamá con la empresa Decal Panamá, S.A., y en donde concretamente, consulta lo siguiente:

- ¿Puede el Municipio de Taboga, de conformidad con el Régimen Impositivo (publicada en la Gaceta Oficial No. 28928-A de 26 de diciembre de 2019) que contiene el gravamen de esta actividad, y el artículo 75 numeral 28 de la Ley 106 de 8 de octubre de 21973, reformada por la Ley 52 de 12 de diciembre de 1984, la Ley 37 de 29 de junio de 2009, reformada por la Ley 66 de 29 de octubre de 2015, gravar dicha actividad o explotación que realiza la empresa Decal Panamá, ¿S.A.? (sic).
- ¿ Las empresas subcontratistas con la concesionaria, o celebren contratos con la concesionaria, gozan de los mismos derechos que la concesionaria? (sic)

- ¿De no estar sujeta, dicha empresa, al gravamen del impuesto municipal por la actividad que realiza amparada por una la Ley nacional, puede el Municipio de Taboga, gravar las construcciones, anuncios o rótulos, que desarrollen estas empresas?
- ¿Es obligatorio de la Autoridad Marítima de Panamá, reconocerle un porcentaje al Municipio de Taboga, en concepto de beneficios, por las instalaciones de estas terminales que brindan el servicio de suministro, almacenaje y traslado de hidrocarburos?

Frente a las interrogantes planteadas, esta Procuraduría advierte que las mismas tienen como sustento conocer nuestro criterio en torno a determinar si el Municipio de Taboga **puede gravar la actividad o explotación de hidrocarburos que realiza la empresa Decal Panamá, S.A. como parte del Contrato de Concesión N°A2-015-2002, que ésta celebrará con la Autoridad Marítima de Panamá.**

Visto lo anterior, se observa que la consulta recae sobre actos administrativos materializados; por lo tanto, hacer una valoración del contenido del citado contrato de concesión administrativa, sería incurrir en un análisis de la variabilidad de las cláusulas pactas en dicho contrato, hecho este que le corresponde determinar a las partes, frente a la legalidad del Acuerdo Municipal No.18 de 14 de noviembre de 2019 que aprobó la actualización del régimen municipal, del Municipio de Taboga; en consecuencia, no es dable a este Despacho emitir un criterio de fondo respecto a lo consultado; dado que la situación expuesta escapa del ámbito de nuestra competencia, de acuerdo con lo previsto por el artículo 2 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, en concordancia con los numerales 5 y 11 del artículo 97 del Código Judicial, y Ley 56 de 27 de diciembre de 1995, hoy Texto Único de la Ley 22 de 27 de junio de 2006, que regula la contratación pública, ordenado por la Ley 61 de 2017, y Ley 153 de 2020; ley vigente al momento de la aprobación del Contrato de Concesión, así como la Ley 8 de 16 de junio de 1987, por la cual se regulan Actividades relacionadas con los Hidrocarburos.

Sin embargo, en aras de ofrecer una orientación general en torno a sus inquietudes, sin que ello implique una opinión de fondo; resulta oportuno traer a colación una Sentencia de 7 de febrero de 2019, del Pleno de la Corte Suprema de Justicia, con ocasión a la facultad de los municipios de ejercer el cobro de tributos dentro de su jurisdicción territorial con base en el artículo 110 de la Ley 37 de 2009; cuya parte medular, me permito citar:

"Primeramente, esta Máxima Corporación de Justicia, como intérprete de la Constitución, reconoce que la misma contiene un conjunto de normas que han de ser correlacionadas o coordinadas entre sí. Es decir, nuestra Carta Política

debe entenderse de modo integral, y no como formada por compartimientos independientes. Así, el análisis de cada disposición constitucional debe efectuarse tomando en consideración las demás normas contenidas en la Constitución, pues, de la forma en que sea interpretada una norma constitucional se puede originar la variación en otras del sentido de las instituciones por ellas reconocidas. Por tanto, el intérprete debe encauzar su actividad hacia aquellas opciones hermenéuticas que optimicen y maximicen la eficacia de las normas constitucionales, sin distorsionar su contenido y actualizándolas ante los cambios de la realidad.

Dentro de ese contexto, considera el Pleno que la Constitución Política de un país debe reflejar no sólo las realidades jurídicas de una colectividad, sino también el impacto de las relaciones socio-económicas que confluyen en la misma, por lo que la interpretación de la norma jurídica tiene que ser acorde con las realidades del país, y no sólo la norma jurídica en abstracto. En tal sentido, el constitucionalista panameño, Doctor César Quintero manifestó:

Las Constituciones, en nuestro concepto, sólo deben registrar realidades políticas, sociales y económicas." (Quintero C., César. Constitución y Salud en Panamá, artículo publicado en la obra Estudios de Derecho Constitucional Panameño, obra compilada por Jorge Fábrega Ponce, Editorial Jurídica Panameña, Panamá, 1987, p.599)

De igual forma, el jurista colombiano Hernán Alejandro Olano García, en su obra Interpretación y Dogmática Constitucional, expresa que en la interpretación del texto constitucional, debe analizarse la situación social, política y económica existente al momento de realizar la interpretación. Señala el autor:

La Constitución, en cuanto instrumento de gobierno permanente, cuya flexibilidad y generalidad le permite adaptarse a todos los tiempos y circunstancias, ha de ser interpretada teniendo en cuenta, no solamente las condiciones y necesidades existentes al tiempo de su sanción, sino también las condiciones sociales, económicas y políticas que existen al tiempo de su interpretación de los grandes fines que informan a la ley suprema del país.

El intérprete constitucional, que lo es siempre el más alto tribunal constitucional, no solamente órgano jurisdiccional que imparte justicia absoluta con prescindencia de las realidades fácticas a la hora presente, sino que es órgano coordinado de gobierno y esa función concurre con los poderes legislativos y ejecutivo. Por eso, en determinadas circunstancias, vemos en Colombia que mucha de las decisiones dentro de los juicios de constitucionalidad se someten a esta regla de interpretación, sobre todo en materia de tutela y para garantizar el mínimo vital. (Olano García, Hernán Alejandro. Interpretación y Dogmática Constitucional, Ediciones Doctrina y Ley Ltda. Bogotá, 2005, p.71)

De ahí que, resulta importante destacar lo dispuesto por el artículo 233 de la Constitución Política, según el cual al Municipio, como entidad fundamental de la división política-administrativa del Estado, le corresponde prestar los servicios públicos, construir las obras públicas que determine la Ley, ordenar el desarrollo de su territorio, promover la participación ciudadana, el mejoramiento social y cultural de sus habitantes, así como el cumplimiento de las demás funciones que le asigne la Constitución y la Ley.

Agrega la norma constitucional en comentario que el Órgano Ejecutivo garantizará el cumplimiento de los fines antes descritos dentro del proceso de descentralización de la competencia y función pública que el Estado panameño, promoverá y realizará en base a los principios de autonomía, subsidiariedad, equidad, igualdad, sostenibilidad y eficiencia, y considerando la territorialidad, población y necesidades básicas de las municipalidades.

Adicionalmente, se consigna que "La Ley establecerá cómo se descentralizará la Administración Pública y el traslado de la competencia y la transferencia de recursos para el cumplimiento de esta norma."

...
En ese sentido, como se indicó anteriormente, la Ley 37 de 29 de junio de 2009, promueve el proceso de descentralización de la Administración Pública en los Municipios para lograr el desarrollo sostenible e integral del país, mediante la delegación y el traslado de competencias administrativas, económicas, políticas y sociales del Órgano Ejecutivo, en forma gradual, progresiva, ordenada, regulada y responsable.

Asimismo, en su artículo 2 señala la excerta legal citada que las competencias trasladadas y delegadas a los municipios estarán regidas obligatoriamente por las políticas públicas y normas nacionales. Del mismo modo, dispone que los municipios desarrollarán mediante actuaciones y normas propias, el ejercicio de las competencias adaptándolas a la realidad local, en el contexto de la política general del Estado.

Ante el marco jurídico expuesto, resulta evidente que lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 110 de la Ley 37 de 29 de junio de 2009, no infringe el texto del artículo 245 de la Constitución Política, por cuanto, como bien señala la Procuradora General de la Nación, la norma constitucional desarrolla la competencia de los impuestos municipales que, como regla general, son los que no tengan incidencia fuera del Distrito respectivo, por lo que solo puede ser municipal un impuesto que se genere en esa circunscripción territorial.

No obstante, la norma constitucional impone una excepción, derivando en la Ley la potestad de determinar que los impuestos sean municipales, a pesar de tener esa incidencia extradistrital. Lo que conlleva la posibilidad de que exista la extra municipalidad que ha abordado la Ley 37 de 29 de junio de 2009.

Y es que, del artículo 245 de la Constitución Política se desprende que si no existe una ley que expresamente establezca lo contrario, las obras que tienen carácter nacional no pueden ser gravadas con impuestos municipales.

Sin embargo, de ningún modo se puede afirmar que, con lo dispuesto por el segundo párrafo de la norma demandada, se le conceda a los Municipios la facultad o potestad de fijar y cobrar los impuestos con incidencia extradistrital, que no estén previamente determinados por disposición expresa de Ley, pues, como es sabido, la potestad tributaria de los Municipios es derivada, a diferencia de la del Gobierno Central que es originaria. Es decir, la norma impugnada no le permite a las autoridades municipales, de modo alguno, la potestad de gravar con impuestos inexistentes a los contribuyentes.

En ese sentido, nos permitimos poner de relieve que en materia impositiva la Constitución Política establece una serie de restricciones que constituyen garantías fundamentales de los asociados para evitar que mediante la creación de gravámenes constantes, la carga impositiva recaiga sobre los ingresos de la población económicamente activa, convirtiéndose en un abuso y sin que se dé la contraprestación de más y mejores servicios públicos en beneficio de la colectividad. Es por ello, que toda carga impositiva debe ser establecida mediante ley formal o material, según el caso, debidamente promulgada en la Gaceta Oficial, a efecto de que sea plenamente conocida por todos los contribuyentes, con la debida anticipación.

Lo antes expuesto tiene su justificación en el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 52 de la Constitución Política, según el cual "Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes."

Consecuentemente, tenemos que el artículo 74 de la Ley 106 de 1973 "Sobre Régimen Municipal" (G.O. 17458 de 24 de octubre de 1973), prevé que son gravables por los Municipios con impuestos y contribuciones todas las actividades industriales, comerciales o lucrativas que se realicen en el Distrito. Bajo esta premisa, los Concejos Municipales no pueden gravar ninguna actividad que tenga incidencia extradistrital, salvo que existiese alguna Ley que autorizara el establecimiento de dicho gravamen.

En cuanto a alegada violación por parte de los proponentes, el Pleno reitera que si bien es cierto que la jurisprudencia de esta Máxima Corporación de Justicia, así como de la Sala Tercera han reiterado que los Municipios tienen la potestad para gravar las actividades industriales, comerciales o lucrativas que se generen en su circunscripción territorial, por la autoridad que le confieren las disposiciones en referencia, no es menos cierto que la disposición demandada refuerza lo dispuesto en el artículo 245 de la Constitución Nacional, el cual establece que los impuestos municipales sólo tienen incidencia dentro del distrito, salvo que una Ley formal disponga que el impuesto municipal pueda tener incidencia fuera del distrito, excepción que se consagra en lo dispuesto por la disposición legal demandada.

En efecto, el segundo párrafo del artículo 110 de la Ley 37 de 29 de junio de 2009, el cual ha sido demandado, expresa claramente **que cada Municipio cobrara "proporcionalmente" a la actividad que se desarrolla**. Por tanto, no se trata de la fijación o cobro de un impuesto que previamente no haya fijado la Ley, y dadas estas circunstancias, no encuentra el Pleno de la Corte, que lo dispuesto por la norma legal, esté rebasando la potestad tributaria o impositiva de los municipios, pues la misma limita tanto su fijación o cobro a la proporcionalidad que corresponde a la circunscripción territorial del municipio respectivo.

Por otro lado, el hecho de que la norma demandada no determine expresamente los impuestos con incidencia extradistrital, no conlleva per se la inconstitucionalidad de la misma, y es que como quiera que la potestad tributaria de los Municipios es derivada, esto es, que encuentra sus límites en la materia que la Ley estipula que pueden ser gravados por éstos, de lo que se deduce que dicha potestad dimana de la Ley.

En ese sentido, tenemos que es la propia Constitución (art. 246) así como la Ley, específicamente la Ley 106 de 8 de octubre de 1973 (Capítulos III y IV), las cuales prevén claramente una serie de actividades que pueden ser gravadas por los Municipios. Por tanto, es sobre estas actividades las cuales resulta aplicable la norma impugnada por los demandantes, en aquellos casos en que las mismas tengan incidencia más allá de las fronteras del municipio que corresponda. No obstante, solo estarán facultados para cobrar los impuestos proporcionales a la actividad que se realiza, respetando la territorialidad o localidad consignada en la norma constitucional.

Al respecto, cabe señalar que lo dispuesto por el artículo 245 de la Constitución Política, que se considera infringido, es consustancial con el principio de prohibición de doble tributación. Así, tenemos que el artículo 79 de la precitada Ley 106 de 1973, dispone lo siguiente:

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."

De ahí que, advierte esta Máxima Corporación de Justicia que tanto la Constitución como la Ley, procuran la protección del principio según el cual los Municipios no pueden gravar lo que ya ha sido gravado por la Nación, el cual se encuentra previsto, también, en el numeral 6 del artículo 21 de la Ley 106 de 1973, según el cual queda prohibido a los Concejos municipales: "6. Gravar con impuestos lo que ya ha sido gravado por la Nación."

En definitiva, coincide el Pleno con la opinión vertida por el Ministerio Público, en el sentido que lo referido por el segundo párrafo del artículo 110 de la Ley 110 de 29 de junio de 2009, no es contrario al sentir del constituyente, habida cuenta que los contribuyentes del Estado panameño tienen la obligación

de pagar las cargas fiscales por el desarrollo de sus actividades profesionales, las cuales serán diferenciadas del ente que se encargue de realizar el cobro, ya sea nacional o municipal, que son excluyentes e impiden una doble erogación fiscal.

Ahora bien, en el evento que una cosa, objeto, servicio o actividad con incidencia extradistrital haya sido gravado previamente por la Nación, y se pretenda posteriormente, por parte de alguna autoridad municipal, la fijación o cobro de un impuesto, estará sujeto de ser impugnado ante la Sala Tercera por medio de las acciones que prevé a Ley, tal y como puede verificarse en la jurisprudencia que, al respecto, ha sostenido dicha Sala en relación con la violación del principio de prohibición de doble tributación.
...."

Por otro lado, en Sentencia de 15 de octubre de 2008; la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia, sobre el tema de la doble tributación, y rentas municipales y nacionales destacó en su parte medular lo siguiente:

"...La prohibición de doble tributación ha sido reiteradamente sostenida por la Sala Tercera y por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, dado que el principio de que los Municipios no pueden gravar lo que ya ha sido gravado por la Nación, tiene rango legal y constitucional, pues se deriva del artículo 242 de la Texto Fundamental, que requiere que las rentas municipales y nacionales sean separadas, esto es, que no provengan de los mismos tributos...." (Sentencias de 29 de septiembre de 2000, de 16 de marzo de 2001 y de 27 de marzo de 1996)

De las citadas jurisprudencias podemos colegir; que los Municipios pueden ejercer su facultad impositiva dentro de su jurisdicción territorial; siempre y cuando, el hecho imponible no recaiga sobre otro tributo que haya sido gravado por la Nación; ello con ocasión, al contenido del artículo 245 constitucional; en tal sentido, lo que se requiere es que las rentas tanto nacionales y municipales estén separadas; en otras palabras, estos no provengan del mismo tributo.

En igual sentido, resulta oportuno mencionar, que la Ley 39 de 14 de agosto de 2007, *"...que regula las actividades relacionadas con los hidrocarburos y dicta otra disposición"*, en el artículo 13, adiciona un Título, denominado Zonas Libres de Combustibles, contentivos de los artículos 94-A, 94-B y 94 C, a la Ley 8 de 1987, estableciéndose un régimen especial para dichas zonas, el cual conlleva la aplicación de exenciones fiscales a las actividades económicas, así como a los materiales, equipos o insumos que ingresen o salgan de éstas con propósitos de exportación o reexportación; escenario que es de conocimiento por parte de la consultante al manifestarlo en su memorial cito: *"la Empresa Decal Panamá, S.A., se ha convertido en una prestigiosa y reconocida empresa, ubicada de conformidad con la Ley 8 de 16 de junio de 1987; en una*

Zona Libre de Combustible en el pacífico panameño dentro de la jurisdicción del distrito de Taboga”.

En cuanto a su segunda interrogante: ¿Las empresas subcontratistas con la concesionaria, o celebren contratos con la concesionaria, gozan de los mismos derechos que la concesionaria? (sic), para dar contestación a dicha inquietud nos permito citar el contenido de la Cláusula Décima del Contrato de Concesión A2-015-2002, cuyo texto dice así:

“DECIMA: LA CONCESIONARIA no podrá ceder ni traspasar los derechos y obligaciones que le impone este contrato, ni subarrendar total o parcialmente el área otorgada en concesión, sin previa autorización por escrito de LA AUTORIDAD.”

Se infiere de la cláusula expuesta; que la concesionaria no puede ceder ni traspasar derechos y obligaciones sin que previamente no cuente con la autorización por escrito de la autoridad contratante.

En relación a la tercera interrogante: ¿De no estar sujeta, dicha empresa, al gravamen del impuesto municipal por la actividad que realiza amparada por una la Ley nacional, puede el Municipio de Taboga, gravar las construcciones, anuncios o rótulos, que desarrollen estas empresas?

Sobre esta inquietud, sigue la misma orientación expuesta en la primera pregunta de acuerdo con las Sentencias del Pleno de la Corte Suprema de Justicia y de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo.

Por último, nos consulta si: ¿Es obligatorio de la Autoridad Marítima de Panamá, reconocerle un porcentaje al Municipio de Taboga, en concepto de beneficios, por las instalaciones de estas terminales que brindan el servicio de suministro, almacenaje y traslado hidrocarburos?

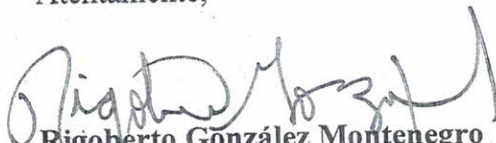
Para dar una orientación a este tema, nos permitimos citar el contenido del artículo 97 de la Ley 8 de 16 de junio de 1987, por la cual se regulan Actividades Relacionadas con los Hidrocarburos. Veamos:

“**Artículo 97.** A los municipios de las provincias y comarcas donde se establezcan instalaciones de explotación de hidrocarburos, refinarias, oleoductos, gasoductos y otras que se instalen con posterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley, le corresponderá el diez por ciento (10%) de los beneficios que perciba el Estado de tales actividades, suma que será destinada a la realización de programas de desarrollo, obras y/o servicio en la respectivas provincias, los que serán elaborados por el Ministerio de

Planificación y Política Económica, dentro de un orden de prioridades, y aprobados por la Asamblea Legislativa en el Plan de Inversiones del Estado.”

Del texto expuesto se infiere con claridad que los municipios de las provincias y comarcas donde se establezcan instalaciones de explotación de hidrocarburos, refinerías, oleoductos, gasoductos y otras que se instalen con posterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley, serán beneficiadas con un diez (10) % **que perciba el Estado de estas actividades; pero dichas sumas serán destinados a la realización de los programas de desarrollo, obras y/o servicios en la provincias; los cuales deberán ser elaborados por el Ministerio de Economía y Finanzas y aprobados por la Asamblea Nacional en el Plan de Inversiones del Estado;** de allí que es fundamental que los municipios impulsen los programas y proyectos que lleven adelante en sus territorios sean tomados en cuenta por el MEF, y estos a su vez sean aprobados por la Asamblea en el Plan de Inversiones del Estado.

Atentamente,



Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración.
RGM/cd
CON-03-21

