

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA-SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.  
PANAMA, nueve (9) de febrero de mil novecientos ochenta y ocho.-  
(1988).-

V I S T O S:

El Licenciado Adalberto Villalobos, ha presentado ante esta Sala, Demanda Contencioso Administrativa de Nulidad, para que se declare nulo por ilegal, el Artículo 2o. del Acuerdo No. 5 de 23 de enero de 19880, dictado por el Consejo Municipal del Distrito de Panamá, en el renglón referente a OTRAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS COMERCIALES NO ESPECIFICADAS, que dice así:

"Las actividades lucrativas que operen del Distrito y que no están clasificadas (sic) en los impuestos y contribuciones comprendidas dentro del Capítulo y del presupuesto de ingresos, pagarán un impuesto mensual de B/10.00 y B/1000.00.

Para la clasificación del impuesto que deban pagar las personas naturales o jurídicas clasificadas dentro de estas rentas se tomarán en cuenta los siguientes elementos de juicio: el tipo de actividad u ocupación del valor inventario, el valor del arrendamiento del local, su ubicación y frente de la calle o avenida, el espacio del piso, la capacidad, unidades o piezas de equipos, el número de trabajadores, el número aproximado de clientes, el número de compañías, representantes, el precio de entrada, el capital invertido- el volumen de compra, el volumen de ventas, los ingresos brutos, el tipo o tamaño del equipo, el volumen de producción o la capacidad productiva."

El recurrente estima que el acto administrativo impugnado, es violatorio de las siguientes disposiciones:

El renglón de impuesto municipal contenido en el denominado "OTRAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS COMERCIALES NO ESPECIFICADAS. Renta (1125-99-01) infringe las siguientes disposiciones legales.

1. El numeral 8 del artículo de la Ley 106 de 1973, que es del tenor siguiente:

ARTICULO 17: Los Consejos Municipales

tendrán competencia exclusiva para el cumplimiento de las siguientes funciones:

"....."

80. Establecer impuestos, contribuciones, rentas, derechos y tasas, de conformidad con las LEYES para atender a los gastos de la administración, servicios é inversiones municipales"..

La norma si bien faculta a los Consejos Municipales para establecer impuestos, contribuciones rentas, derechos y tasas, tal facultad está condicionada a lo que la Ley indica.

La Ley 106 de 1973, que trata sobre el "Régimen Municipal" por ninguna parte faculta a los consejos Municipales para establecer impuestos genéricos o indeterminados, o para establecer gravámenes sobre "OTRAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS COMERCIALES NO ESPECIFICADAS". Sin embargo, como hemos visto, el Municipio de Panamá, estableció impuestos que no están de conformidad con la Ley, por lo tanto la disposición municipal viola el ordinal 80, de la Ley 106 de 1973 en forma directa, por omisión.

2. Igualmente la disposición dictada por el Municipio de Panamá, viola el ordinal 23 del artículo 17 de la Ley 106 de 1973, que dice:

Artículo 17: Los Consejos Municipales tendrán competencia exclusiva, para el cumplimiento de las siguientes funciones:

.....

"23.- Todas las demás señaladas por la Constitución, las leyes y su reglamento".

Ni la Constitución Nacional ni la Ley 106 de 1973 ni ninguna otra faculta a los Consejos Municipales para establecer impuestos en forma arbitraria, sino para ejercer sus actividades señaladas previamente tanto en la Ley como en la Constitución Nacional.

Por tanto, al establecer en forma genérica y no especifica tales impuestos el Municipio de Panamá viola el ordinal 23 del Artículo 17 de la Ley 106 de 1973, en forma directa por omisión.

3.- También se ha infringido el artículo 75 de la Ley 106 de 1973.

Artículo 75: Son gravables por los Municipios las siguientes actividades:

1.- Agencias y representaciones de fábricas o empresas, comisionistas, distribuciones, publicitarias (sic) y de viajes en los municipios donde tengan (sic) su domicilio.

2.- Anuncios y rótulos unclusive los que se coloquen en buses y taxis de servicios públicos....tec.

En los casos señalados por los numerales 5 y 38 serán gravables cuando se emplee mano de obra asalariada o que en los locales donde se desarrollan las actividades profesionales, en los ordinales precitados, se venda artículo al público.

La norma contiene una enumeración taxativa de las actividades que son gravables por los Municipios, sin embargo, a pesar de una enumeración taxativa de las actividades que pueden ser objeto de gravámenes por los municipios, el Consejo de Panamá, añadió actividades no contempladas en la norma; y lo peor, es que en forma incierta o imprecisa establece los impuestos cuando la propia ley especifica las actividades gravables. En consecuencia la violación de directa, por omisión puesto que no se tomó en cuenta lo prescrito en la norma (sic) arriba transcrita. Si el Municipio desea gravar cualquier otra actividad lucrativa que es objeto del gravamen. Es decir, debe especificar la actividad que pretende gravar...

Esta (sic) artículo ha sido infringido en el concepto de interpretación errónea, porque si bien el legislador faculta al Municipio para establecer gravámenes sobre "Cualquier otra actividad lucrativa", después de señalar en forma concreta cuarenta y siete actividades que son objeto de gravámenes, esta enunciación contenida en el ordinal 48o. no puede interpretarse como facultad para establecer impuestos sin especificar la actividad que se grava, pues al gravar la actividad, cualquiera que sea, se debe precisar cuál o cuales son las actividades que se gravan que el contribuyente sepa porqué concepto paga sus impuestos.

4. También se ha infringido el ordinal 48 del

Artículo 75 de la Ley 106 de 1973, que dice:

Artículo 75: Son gravables por los Municipios las actividades siguientes:.....

48.- Cualquier otra actividad lucrativa".

5. Se ha infringido el artículo 709 de la Ley 106 de 1973.

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".

Al no especificar la actividad que se grava es decir al señalar que se grava "OTRAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS COMERCIALES NO ESPECIFICADAS" significa que las que no están comprendidas en los renglones precedentes en el Acuerdo entran a ser objeto de impuestos, pudiendo ser porque no se excluyen objeto de gravámenes incluso las actividades ya gravadas por la Nación, con lo cual se viola en forma directa por omisión, el artículo 79 citado.

6. La disposición municipal impugnada viola, en forma directa, por omisión, el Artículo 94 de la Ley 106 de 1973.

Artículo 94: "Los gravámenes o derechos establecidos por el Municipio para aquellas actividades cuyo impuesto, derecho o contribución haya sido previamente determinadas se aforarán o calificarán a cada contribuyente teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes elementos de juicio: el tipo de actividades u ocupación el valor del inventario, el calor (sic) del arrendamiento del local, su ubicación y frente de la calle o avenida, el espacio del piso, la capacidad de asiento, el número de cuartos, unidades o piezas de equipo, el número de trabajadores, el número aproximado de clientes, el número de compañías representadas, el precio de entrada, el capital invertido, el volumen de compras, de ventas, los ingresos brutos, el tipo o tamaño del equipo, el volumen de producción o la capacidad productiva.

Dentro de los límites o el alcance del gravamen señalado para cada actividad se fijarán tres grupos de categoría. Los contribuyentes serán

clasificados en una de las categorías establecidas de acuerdo con los criterios antes enumerados. A la empresa principal o empresas dominantes dentro de cada actividad se fijarán tres grupos de categorías. Los contribuyentes serán clasificados (sic) en una de las categorías establecidas de acuerdo con los criterios antes enumerados. A la empresa principal o empresas dominantes dentro de la categoría superior.

Las otras personas, naturales o jurídicas, serán clasificadas de conformidad con sus respectivas posiciones relativas". (El subrayado es mío).

La norma señala que los derechos o contribuyentes deben ser previamente determinados y en el aforo debe intervenir específicos elementos de juicio y señala también que los contribuyentes deben estar clasificados dentro de alguna de las tres categorías y que dicha clasificación se haga de conformidad con sus respectivas posiciones relativas.

Sin embargo, el Municipio de Panamá desatendió esta prescripción de la Ley, en cambio estableció un impuesto sobre actividades que no especifica cuando bien puede incluirla en alguna de las tres señaladas.

7. El artículo 2 del Acuerdo 5 de 23 de enero de 1980, del Consejo Municipal de Panamá, también viola el artículo 21, ordinal 6 de la Ley 106 de 1973, en concepto de violación directa, por omisión. Este artículo es del tenor siguiente: Artículo 21: Es prohibido a los Consejos:

"....."

"6o. Gravar con impuestos lo que ha sido gravado por la nación".

En efecto, cuando el artículo 2o. del aludido, en lo relativo a "OTRAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS NO ESPECIFICADAS" (renta 1125-99-01) grava a las empresas sobre las mismas cosas que ya son objeto del impuesto sobre la renta, el cual está gravado por la nación, (ver artículos 694 y 695 del Código Fiscal), ha dejado de aplicar al acuerdo meritado el artículo 21 ordinal 6o. de la Ley 106 de 1973, que debió ser observado.

8.- El artículo 2 del Acuerdo #5 de 23 de enero de 1980 del Consejo Municipal del Distrito de Panamá, viola también el artículo 79 de la Ley 106 de 1973, en concepto de violación directa por omisión directa por omisión. Este artículo 79 de la Ley 106 de 1973, es del tenor 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".

En efecto, cuando el artículo 2o. (renta 1125-99-01) del acuerdo que impugnamos grava de manera indeterminada y genérica "OTRAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS COMERCIALES NO ESPECIFICADAS" que al describirlas o configurarlas resultan ser las que son materia del IMPUESTO SOBRE LA RENTA, (ver artículos 694 y 695 del Código Fiscal), el Consejo Municipal ha dejado de aplicar el Acuerdo #5, que impugnamos, el artículo 79 de la Ley 106 de 1973, que debió ser aplicado.

9. El artículo 2o. del Acuerdo #5 de 23 de enero del 80, establece un impuesto a OTRAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS COMERCIALES NO ESPECIFICADAS" y señala como criterios para fijar el valor del impuesto, que resultan ser los mismos elementos que configuran y a los cuales se aplica el IMPUESTO SOBRE LA RENTA, citado en el artículo 683 que transcribimos y descritos con toda precisión en los artículos 694 y 695 del Código Fiscal, el acuerdo impugnado resulta violatorio del artículo 683 parcialmente transcrito, en concepto de violación directa, por omisión, pues al reputar el Código Fiscal el de la renta, como un impuesto nacional, le está vedado al Consejo Municipal gravarlo, llamándolo de manera muy genérica con otro nombre, desconociendo la disposición contenida en el artículo ya transcrito, en concordancia con las disposiciones ya citadas de la Ley 106 de 1973.

10.- El artículo 2o. del Acuerdo # 5 de 23 de enero de 1980, del Consejo Municipal de Panamá, viola el artículo 694 del Código Fiscal, en concepto de violación directa por omisión. Este artículo es del tenor siguiente:

Artículo 694: "Es objeto de este impuesto la renta gravable que se produzca, de cualquier fuente, dentro del territorio de la República de Panamá sea cual fuere el lugar donde se perciba.

Contribuyente tal como se usa el término en este Título, es la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que percibe la renta gravable objeto del impuesto....."

En efecto, cuando el artículo 2o. del acuerdo impugnado (sic) fija un impuesto a "OTRAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS COMERCIALES NO ESPECIFICADAS", refiriéndose, aunque sin nombrarlas como IMPUESTO SOBRE LA RENTA"; a los mismos elementos que configuran las nociones de renta gravable y contribuyente, específicamente descritas en el artículo 694 del Código Fiscal, ha dejado de aplicar a dicho acuerdo el artículo que decimos violado, en concepto de violación directa por omisión, ya que el Acuerdo #5, no ha tomado en cuenta que las otras actividades comerciales lucrativas no especificadas" (renta 1125- 1125,99-01 sic) son, precisamente, el objeto del impuesto sobre la renta, que es un impuesto nacional, el cual no puede ser objeto de gravámenes por parte del Consejo Municipal.

II.- El artículo 2o. del Acuerdo #5 de 23 de enero de 1980, del Consejo Municipal del Dto. de Panamá, viola el artículo 695 del Código Fiscal en concepto de violación directa, por omisión.

Este artículo es del tenor siguiente:

Artículo 695: Renta gravable del contribuyente es la diferencia a saldo que resulta al deducir de su renta bruta o ingresos generales, los gastos y erogaciones.

En efecto, cuando el artículo 2o. del Acuerdo #5 de 23 de enero de 1980, del Consejo Municipal del Dto. de Panamá, dispone el impuesto que impugnamos, viola el artículo 695 del Código Fiscal al gravar las mismas cosas que son descritas como renta gravable y como tal son objeto del IMPUESTO SOBRE LA RENTA; el Consejo, ha dejado de aplicar la disposición transcrita del Código Fiscal, que debió aplicar por ser una norma especial."

A este respecto, el Señor Procurador de la Administración al dársele el traslado de Ley, en su vista No.81 de 9 de junio de 1987, puntualizó, que el Acuerdo No.5 de 23 de enero de 1980, se dictó en cumplimiento de las facultades que tienen los Consejos Municipales para establecer su régimen impositivo, y que no es violatorio de las disposiciones de la Ley 106 de 1973 y del Código Fiscal. (Véase fs. 32-47)

Mediante providencia de fecha 10 de noviembre de 1987, fué acogida como prueba, copia autenticada de la Gaceta Oficial No.18,997 de 29 de enero de 1980, donde fué publicado el acto acusado de ilegal.

Vencido el término de alegatos, pasa la Sala a resolver lo impetrado.

Según lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 106 de 1973, modificado por la Ley 52 de 1984, dentro de las atribuciones de los Consejos Municipales, se encuentra la de "Establecer impuestos, contribuciones, derechos y tasas, de conformidad con las leyes para atender a los gastos de la administración, servicios e inversiones municipales".

De modo que el Consejo Municipal del Distrito de Panamá, en ejercicio de esa facultad que le es otorgada por la mencionada Ley, dictó el Acuerdo No.5 de 23 de enero de 1980, el cual contempla las actividades lucrativas que son objeto de gravámen por los Municipios, distinguiendo si se trata de impuestos o tasas.

El artículo 2o. del mencionado acuerdo, relativo a Otras Actividades Lucrativas No Especificadas, al establecer que "las actividades lucrativas que operen en el Distrito y que no están clasificadas en los impuestos o contribuciones comprendidas dentro del capítulo y el presupuesto de ingresos, pagarán un impuesto de B/10.00 a B/1,000.00 por mes o fracción de mes; considera la Sala, que dicho acto se ajusta a derecho, por cuanto los artículos 242 y 243 de la Constitución Nacional y la Ley 106 de 1973, le otorgan esa facultad discrecional a los Consejos Municipales, para establecer los gravámenes que considere necesarios en aquellas actividades lucrativas, comerciales é industriales (sic), de modo que todo negocio que opera en el Distrito Capital, pague su impuesto correspondiente, y así no se vean afectadas las arcas municipales.

Por otro lado, en el segundo párrafo del acto impugnado, para la clasificación del impuesto, se han tomado en cuenta ciertos caracteres del negocio a gravarse, por lo que tal como lo señaló el Señor Procurador de la Administración en su Vista No.81 de 9 de junio de 1987, "ello demuestra que el proceder del Consejo Municipal, mal gravar "Otras Actividades Lucrativas No Especificadas", no lo hizo en forma arbitraria, sino que se ajustó a derecho y, por ende, a las normas jurídicas que regulan la materia tributaria".

En consecuencia, considera la Sala, que no se han dado las violaciones alegadas por el recurrente.

En mérito de lo expuesto, la Sala Tercera CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, NIEGA LAS DECLARACIONES PEDIDAS, en la presente demanda impetrada por el Lic. Adalberto Villalobos en su propio nombre y representación.

Cópiese y Notifíquese.

(FDO.) MARISOL M. REYES DE VASQUEZ.- (FDO.) CARLOS M. ARZE.-  
(FDO.) RAFAEL A. DOMINGUEZ.- (FDO.) JANINA SMALL--Secretaria.-

.....  
SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO CARLOS M. ARZE

No compartimos la afirmación que hace la Resolución adoptada por la mayoría de la Sala, por lo siguiente:

1.- Al sostener la Resolución que los Municipios tienen "facultad discrecional" para establecer gravámenes y considerar que el rubro OTRAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS NO ESPECIALIZADAS del Acuerdo No.5 de 23 de enero de 1980, establecido por el Municipio de Panamá, se ajusta a derecho, se está desconociendo tanto un principio de Derecho Tributario según el cual los impuestos, tasas y contribuciones deben ser específicos y estar fundados en causa legales, y que el particular debe conocer la razón de su imposición así como también la Ley y la Constitución (artículo 48), los cuales no permiten la indeterminación de los Gravámenes.

Esta Sala, en sentencia de 18 de enero de 1967 (Caso Barragán-vs-Acuerdos Municipales, página 80 No.97 de la Jurisprudencia Contencioso-Administrativa, Universidad de Panamá, 1972), reiteró el principio de que " a los Municipios no les es dable, como se ha afirmado en numerosos decisiones, imponer otro gravámenes que los taxativamente enumerados por la Ley sobre Régimen Municipal".

Por las razones anteriores, respetuosamente me permito Salvar el Voto.

FECHA UT SUPRA.

(FDO.) CARLOS M. ARZE.- (FDO.) JANINA SMALL, Secretaria.-