REPÚBLICA DE PANAMÁ

ÓRGANO JUDICIAL

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA TERCERA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y LABORAL

Panamá, veinticinco (25) de agosto de dos mil veintidós (2022).

VISTOS:

El Licenciado **ALVARO ALMENGOR CARVAJAL**, **actuando en su propio nombre y representación**, ha interpuesto formal demanda contencioso administrativa de nulidad, para que se declare nula, por ilegal, la frase *"representantes legales cuando sean"* contenida en el Artículo 13 del Acuerdo N° 110 de 30 de diciembre de 2019, emitido por el Concejo Municipal del Distrito de Arraiján, publicado en Gaceta Oficial No. 28948-A del 27 de enero de 2020.

I. EL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO

La parte actora solicita mediante la presente demanda la declaratoria de nulidad de la frase *"representantes legales cuando sean"* contenida en el Artículo 13 del Acuerdo N° 110 de 30 de diciembre de 2019, emitido por el Concejo Municipal del Distrito de Arraiján, publicado en Gaceta Oficial No. 28948-A del 27 de enero de 2020, "Por el cual se actualiza, establece y aprueba el Régimen Tributario del Municipio de Arraiján y se dictan otras disposiciones", el cual es del tenor siguiente:

> "**ARTICULO 13:** Responsables del Pago
>
> Serán responsables del pago, los propietarios como personas naturales y **representantes legales cuando sean** personas jurídicas de los negocios que son objeto de este Impuesto." (Lo destacado es de la Sala).

70

II. DISPOSICIONES QUE SE ESTIMAN VIOLADAS

Según el recurrente, la frase impugnada infringe las siguientes disposiciones legales:

A. Los artículos 8 (numeral 1), 38, 39 y 40 de la Ley 76 de 13 de febrero de 2019, ya que considera, que el Concejo Municipal con la aprobación del Acuerdo acusado de ilegal, traspasa su facultad reglamentaria en determinar que los representantes legales son responsables del pago del tributo municipal por actividades comerciales, cuando a su criterio, las leyes municipales en la materia no lo determinan de forma expresa, por lo que los concejos municipales solo pueden designar quienes son los obligados tributarios por autorización de la ley y no por auto de regulación de sus acuerdos dado que las leyes que rigen la vida tributaria municipal no define a los representantes legales de las personas jurídicas como obligados tributarios.

De igual manera, señala que el Código de procedimiento tributario que se aplica de forma supletoria a los impuestos municipales no incluye a los representantes legales de empresas como obligados tributarios en su numeración cerrada contenida en el citado artículo 39 de la ley 76 de 2019 ni tampoco la legislación municipal los incluyen taxativamente, de ahí que primero deban decretar que los mismos son obligados indirectos en el pago de tributos municipales por actividades comerciales, para que los Acuerdos Municipales puedan incluirlos como obligados tributarios en solidaridad con las empresas que representan.

B. El artículo 444 del Código de Comercio, toda vez que, en el caso que un director societario también ostente el puesto de representante legal de la sociedad puede verse afectado en su patrimonio personal por una desatención de pago de impuestos municipales por parte de la empresa que representa, y esta norma define claramente que los directores no son responsables por las

obligaciones de las sociedades, situación similar ocurre con los dignatarios y representantes legales.

C. Los artículos 84, 87 y 94 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, ya que, según su criterio, el Consejo Municipal de Arraiján rebasa su potestad al incluir como responsables del pago de los impuestos municipales aforados a los representantes de un negocio, ya que, se desconoce que los únicos aforados antes de iniciar la vida económica en el Municipio de Arraiján, son los propietarios de los negocios que a la postre se convierten en contribuyentes municipales y no sus representantes legales, debido a que es claro, que el aforado y responsable del pago es el contribuyente, sea persona natural o jurídica, no sus representantes.

Añade que, si los representantes legales a título personal no son aforados ni notificados a título personal del aforamiento, por lo tanto, no tienen capacidad para recurrir la resolución de aforamiento, entonces, a su juicio, tampoco pueden ser considerados responsables del pago de tributos municipales que previamente no le son aforados a ellos, sino a la persona jurídica o natural para quienes trabajan.

Concluye señalando, que el pasivo tributario debe ser cubierto con el patrimonio del contribuyente que es la persona aforada por el Municipio y no puede ser cubierto por el representante legal del contribuyente debido que este último tiene un patrimonio distinto de aquél y no es la persona aforada.

III. INFORME DE CONDUCTA DE LA AUTORIDAD DEMANDADA

La Presidente y Representante Legal del Concejo Municipal del Distrito de Arraiján, mediante memorial recibido el 30 de julio de 2020, en la Secretaría de la Sala Tercera, visible a fojas 36 a 38 del expediente judicial, rindió el Informe Explicativo de Conducta respectivo, en el cual, entre otras cosas, indica que lo normado en el artículo 13 del Acuerdo Municipal No. 110 del 30 de diciembre de 2019, le atribuye la responsabilidad al contribuyente para el pago de impuesto, estableciendo dicha obligación cuando se trate de persona natural o jurídica, en

ese sentido, la Dirección General de Comercio Interior del Ministerio de Comercio e Industrias, entidad que emite el Aviso de Operación, lo hace a favor del representante legal, sea persona natural o jurídica y en la cláusula de responsabilidad advierte que es responsable el representante legal o administrador; razón por lo que el espíritu de la norma no busca de ninguna manera responsabilizar a un representante legal que no guarde relación como propietario o responsable del negocio.

IV. CONCEPTO DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN

El Procurador de la Administración, en atención a lo dispuesto en el artículo 5 numeral 3 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000, interviene en interés de la ley en el presente proceso contencioso administrativo, mediante Vista Número 1050 de 14 de octubre de 2020. (fs. 42 a 56 del expediente judicial).

En lo medular, el Procurador de la Administración advierte que la actuación del concejo Municipal al emitir el Acuerdo 110 de 30 de diciembre de 2019; se ajusta perfectamente a las competencias con las que cuenta el mismo y que están señaladas por Ley, en virtud de eso, señala que el artículo 18 (numeral 7) de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, sobre el Régimen Municipal, indica que el Concejo Municipal tiene por función examinar la hacienda municipal y tomar las medidas convenientes a los intereses del Municipio en esta materia. Actuando a su juicio con apego al principio de estricta legalidad, pues, contaba con la competencia legal derivada de la Constitución Política, para establecer una estructura tributaria, en que se definen los tipos de impuestos y contribuciones, y determinar sobre quién o quiénes recae la obligación del pago de los mismos.

También, indica que, desde el punto de vista societario, el representante legal, se constituye como el signatario de todas las actividades operativas de la sociedad, asumiendo responsabilidades legales, y ocupándose de los aspectos

legales que involucran, entre otros, las declaraciones y pagos de los impuestos nacionales y municipales. Es por ello, que el contribuyente o aforado, para los efectos del pago de tributos lo constituye la sociedad anónima; siendo estas representadas judicial o extrajudicialmente por personas naturales, quienes asumen responsabilidades legales, que involucran, entre otras cosas, las declaraciones y pagos de los impuestos nacionales y municipales.

Por todo lo expuesto, solicita a los Magistrados se sirvan declarar que no es ilegal la frase demandada.

V. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Formulada la pretensión contenida en la demanda y agotado el procedimiento establecido para estos negocios contencioso administrativos, procede dar respuesta a los cuestionamientos en ella planteados, a fin de precisar si la frase *"representantes legales cuando sean"* contenida en el Artículo 13 del Acuerdo N° 110 de 30 de diciembre de 2019, emitido por el Concejo Municipal del Distrito de Arraiján, debe ser declarada nula, por ilegal o no, en atención a los cargos de violación alegados por el demandante respecto a los artículos 8 (numeral 1), 38, 39 y 40 de la Ley 76 de 13 de febrero de 2019; artículo 444 del Código de Comercio y artículos 84, 87 y 94 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973.

En primer término, se verifica que, con fundamento en el artículo 206 numeral 2 de la Constitución Política, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 97 numeral 2 del Código Judicial y, a su vez, en correspondencia con el artículo 42-A de la Ley 135 de 1943, reformada por la Ley 33 de 1946, esta Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, es competente para conocer el proceso contencioso administrativo de nulidad promovido.

Establecido lo anterior, la Sala se avoca al examen correspondiente, expresando que el argumento central de la demanda gira en torno al hecho que el Concejo Municipal del distrito de Arraiján con la aprobación de la frase

acusada de ilegal, contenida en el artículo 13 del Acuerdo Municipal 110 de 2019, traspasa su facultad reglamentaria estableciendo que los representantes legales son los responsables del pago de los tributos municipales bajo la figura de persona jurídica por actividades comerciales cuando la leyes municipales en la materia no lo determina de forma expresa.

En este punto, es preciso señalar para una mejor comprensión del tema en examen, que la potestad tributaria de los Municipios es derivada, en tanto que la del gobierno central o del Estado es originaria. Dicha atribución deriva del artículo 52 de la Constitución Política. Así, el Pleno de la Corte lo ha manifestado en el sentido que: *"Esta norma instaura el principio de legalidad tributaria, que señala que no deben pagarse impuesto que no se hayan establecido legalmente, e incluso su cobranza debe ajustarse a lo que establezca la ley, es decir, que sólo son válidos o legítimos los impuestos que hayan sido establecidos por la ley."*

De igual manera, nuestra Constitución Política dispone en el artículo 242, numeral 5, que es función del Concejo Municipal, sin perjuicio de las señaladas por la Ley, expedir, modificar, reformar y derogar acuerdos y resoluciones municipales, en lo referente a *"La aprobación o la eliminación de impuestos, contribuciones, derechos y tasas, conforme a la Ley."* Esta norma constitucional, a su vez, está desarrollada en el artículo 17, numeral 8 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, modificada por la Ley 66 de 29 de octubre de 2015, que señala que el Concejo Municipal tiene competencia exclusiva, para el cumplimiento de sus atribuciones, entre las que, se encuentra:

> " 8. Establecer impuestos municipales, contribuciones, rentas, derechos y tasas, de conformidad con las leyes, para atender los gastos de administración, servicios e inversiones municipales;"

De lo expresado, se desprende que el principio de legalidad tributaria no sólo implica que el establecimiento de tributos y su forma de cobranza debe provenir de una ley formal, sino que todos los elementos de la obligación

tributaria, entiéndase, hecho generador, base imponible, sujetos obligados y tarifa tienen que estar determinados exclusivamente por la ley, y en el caso, de los Municipios mediante Acuerdo Municipal.

En ese mismo contexto, la Ley 76 de 13 de febrero de 2019, "Que aprueba el Código de Procedimiento Tributario en la República de Panamá", que se aplica en forma supletoria a los tributos municipales, en el Capítulo II, que trata sobre Sujetos Activo y Obligados Tributarios, por una parte, en el artículo 38, expresamente dispone que "*Un obligado tributario no necesariamente será un contribuyente,* y por otro lado, el último párrafo del artículo 40, establece que: *"Por contribuyente indirecto se entenderá aquel que, a pesar de no haber realizado el hecho generador, la ley le impone realizar el pago a la Administración Tributaria, convirtiéndose en deudor por cuenta ajena."*

Respecto al tema de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, esta Corporación Judicial estima oportuno destacar que, contrario a lo esbozado por el demandante, los representantes legales de los contribuyentes como persona jurídica, se les debe enmarca bajo la figura jurídica del responsable tributario o responsable por deuda ajena definidos por la doctrina *"como los sujetos que la norma dispone como responsables de algún tributo y que tienen la obligación de pagar al Fisco el tributo debido por otros, en los mismos términos, plazos y condiciones que la Administración Tributaria establece para los responsables principales. Ello en razón de que los liga una relación jurídica que los conecta con el contribuyente, tienen por ley la obligación de contribuir por aquel."* (Altamirano, Alejandro. "Derecho Tributario, Teoría General", Madrid, Editorial Marcial Pons, 2012, pág. 376).

Refiriéndose al responsable tributario como sujeto tributario, el autor Andrea Parlato, en su artículo El Responsable y El Sustituto del Impuesto, incluido en la obra "Tratado de Derecho Tributario", Tomo Segundo, Bogotá, Editorial Temis, 2001, páginas 200 y 201, plantea lo siguiente:

> "La ajenidad de la deuda se individualiza en la circunstancia de que el responsable queda obligado por *hechos o situaciones referidas a otros sujetos*...
>
> La consideración de la ajenidad de la deuda y de la solidaridad está en la base de algunas diferencias que se resuelven, sustancialmente, en la individualización de dos categorías de sujetos, unos *obligados en sentido económico, los otros obligados en sentido jurídico.*
>
> Según estas ideas, se produciría en este supuesto una desunión entre deuda y responsabilidad, en el sentido de que la deuda tributaria recaería sobre un sujeto, mientras que la responsabilidad se referiría a otra persona. Así, deudor sería aquel que, en definitiva, debe sufrir una disminución patrimonial para satisfacer el crédito del Estado, mientras que responsable sería, en cambio, aquel a quien la ley designa como sujeto pasivo de la obligación para los fines del cumplimiento de esta ante el Estado, sin que tal obligación corresponda una relación real de deuda. Sobre dichas bases vienen trazadas las líneas de clasificación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria."

Luego del análisis de la figura del representante legal como responsable del pago del tributo de una persona jurídica, es que coincidimos con lo expresado por la Procuraduría de la Administración, cuando señala, al emitir concepto mediante Vista número 1050 de 14 de octubre de 2020, que *"...el Concejo Municipal actuó* ***con apego al principio de estricta legalidad****, al emitir el* ***Acuerdo 110 de 30 de diciembre de 2019****, toda vez que contaba con la competencia legal, derivada de la Constitución política, como de la Ley Sustancial que regula el Régimen Municipal, para establecer una estructura tributaria, en que se definen los tipos de impuestos y contribuciones, y* ***determinar sobre quién o quienes recae la obligación del pago de los mismos****."* (f.49 del expediente judicial).

Por lo antes expuesto, y revisados los argumentos en que se sustenta la demanda, conjuntamente con el resto de la documentación que reposa en el expediente, la Sala concluye que no le asiste razón a la parte actora en lo que se refiere a los cargos de violación de los artículos 8 (numeral 1), 38, 39 y 40 de la Ley 76 de 13 de febrero de 2019; artículo 444 del Código de Comercio y

771

artículos 84, 87 y 94 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, endilgados en la demanda. Es por ello, que lo procedente en este caso, es negar la pretensión contenida en la misma.

VI. PARTE RESOLUTIVA

En consecuencia, la SALA TERCERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, declara QUE NO ES ILEGAL, la frase *"representantes legales cuando sean"* contenida en el Artículo 13 del Acuerdo N° 110 de 30 de diciembre de 2019, emitido por el Concejo Municipal del Distrito de Arraiján, publicado en Gaceta Oficial No. 28948-A del 27 de enero de 2020, "Por el cual se actualiza, establece y aprueba el Régimen Tributario del Municipio de Arraiján y se dictan otras disposiciones."

Notifíquese,

CECILIO CEDALISE RIQUELME
MAGISTRADO

MARÍA CRISTINA CHEN STANZIOLA
MAGISTRADA

CARLOS ALBERTO VÁSQUEZ REYES
MAGISTRADO

KATIA ROSAS
SECRETARIA

Sala III de la Corte Suprema de Justicia
NOTIFIQUESE HOY 29 DE agosto DE 2022
A LAS 8:38 DE LA mañana
A Procurador de la Administración
Firma

Para notificar a los interesados de la resolución que antecede se ha fijado el Edicto No. 2624 en lugar visible de la Secretaría a las 4:00 de la tarde de hoy 26 de agosto de 20 22

SECRETARIA