



REPÚBLICA DE PANAMÁ  
ÓRGANO JUDICIAL

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA-SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Panamá, dos (2) de abril de dos mil catorce (2014)



**VISTOS:**

El licenciado **RIGOBERTO VERGARA** ha interpuesto demanda Contencioso Administrativa de Nulidad, para que se declaren nulas, por ilegales, determinados códigos contenidos en el Acuerdo N°103 de 22 de septiembre de 2009, emitido por el Consejo Municipal de Las Tablas, publicado en Gaceta Oficial N°26390-B de 16 de octubre de 2009.

Mediante el Acuerdo 103 de 22 de septiembre de 2009, el Consejo Municipal del Distrito de Las Tablas, derogó todos los acuerdos relacionados con impuestos, tasas y contribuciones, y establece un nuevo régimen impositivo del Municipio de Las Tablas.

**I. PRETENSION DE LA PARTE ACTORA.**

El demandante solicita a este Tribunal que del Acuerdo en comento se declare nulo por ilegal, lo siguiente:

- \* 1)... la Renta 1112.10 SOLARES SIN EDIFICAR contenido en el artículo 5...
- 2)...la Renta 1.1.2.5\_ (29) COMPAÑÍAS DE SEGURO, CAPITALIZADORAS Y EMPRESAS DE FONDO MUTUOS contenida en el artículo 5...
- 3)...la Renta 1.1.2.5\_(42) CASAS DE HOSPEDAJE Y PENSIONES, contenido en el artículo 5...

4)...la Renta 1.1.2.5\_(43) HOTELES Y MOTELES contenido en el artículo 5 ..."

**II. NORMAS ALEGADAS POR EL DEMANDANTE, COMO INFRINGIDAS.**

- a. En primer lugar, figura como violado el artículo 72 de la Ley 106 de 1973, que señala como se compone el tesoro municipal. Esa norma dice haberse infringido de manera directa, explicado en que en el Acuerdo demandado se contempló un impuesto municipal para los solares sin edificar cuando ese rubro contenido en el numeral 11 del mencionado artículo fue declarado inconstitucional, a través de la sentencia de 26 de abril de 1993, del Pleno de la Corte Suprema de Justicia, cuando la potestad tributaria de los municipios tiene su origen en la ley, por lo cual los impuestos que se establezcan mediante un Acuerdo municipal deben estar fundamentados en la ley.
- b. Seguidamente, se cita el numeral 6 del artículo 21 de la Ley 106 de 1973, que prohíbe a los Consejos gravar con impuesto municipal lo que ya ha sido gravado por la Nación. El concepto de infracción de dicha norma se explica en que las compañías de seguro, capitalizadoras y empresas de fondo mutuos; casas de hospedaje, pensiones, hoteles y moteles, ya han sido gravadas con el artículo 1014A del Código Fiscal y la Ley 83 de 1976, respectivamente.
- c. Consecuentemente, se invoca como infringido el artículo 79 de la Ley 106 de 1973, que prohíbe que las cosas, objetos y servicios gravados por la Nación, sean gravados con impuestos, derechos y tasas municipales sin que la ley lo autorice para ello.



### **III. INFORME DEL CONSEJO MUNICIPAL DEL DISTRITO DE LAS TABLAS**

El Presidente del Consejo Municipal del Distrito de Las Tablas, remitió a la Sala, un escrito denominado contestación de la demanda, en virtud de la solicitud de que rindiera el informe de conducta, en el cual luego de contestar cada uno de los hechos en que sustentó la demanda, sostuvo que previo a la aprobación del Acuerdo Municipal, cuyos artículos se acusan de ilegal, se realizaron reuniones con funcionarios del Ministerio de Economía y Finanzas, de gobiernos locales, el tesorero municipal, el alcalde y miembros de la Comisión Municipal, sin embargo, luego de varias reuniones con la Cámara de Comercio presidida por la parte actora, se adoptó la decisión de suspender la entrada en vigencia del Acuerdo 103 de 22 septiembre de 2009, para el 1 de marzo de 2010, con la finalidad de hacer algunos cambios a dicho Acuerdo.

### **IV. CONCEPTO DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN**

Mediante vista fiscal identificada con el número 636 de 3 de julio de 2010, el Procurador de la Administración solicitó a los Magistrados de esta Sala, declarar que son ilegales las rentas 112.10 "solares sin edificar, 1.1.2.5\_(29) "compañías de seguro, capitalizadoras y empresas de fondos mutuos", 1.1.2.5\_(42) "casas de hospedaje y pensiones" 1.1.2.5\_(43) contenidas en el acuerdo 103 de 22 de septiembre de 2009, sustentado en que las actividades gravadas por esos códigos al momento en que entró en vigencia dicho Acuerdo, ya se encontraban gravados con impuestos de carácter nacional, y por otro lado, que crea un impuesto municipal para actividades, para la cual no existe norma jurídica que autorice al Consejo.

### **V. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DE LA CORTE**

De conformidad con lo establecido en los artículos 206 de la Constitución Política y 97 del Código Judicial, a la Sala Tercera, de lo Contencioso Administrativo le están atribuidos los procesos que se originan de actos, misiones, prestaciones defectuosas, deficientes de los servidores públicos, resoluciones, órdenes o disposiciones que ejecuten, adopten o expidan o en



4

que incurran en el ejercicio de sus funciones o pretextando ejercerlas, los funcionarios públicos o autoridades nacionales o provinciales, municipales y de las entidades públicas autónomas o semiautónomas.

Surtidas las etapas procesales de rigor, corresponde a esta Sala entrar a resolver el fondo del negocio en cuestión, sobre la base de las consideraciones siguientes:

El argumento central de los cargos de ilegalidad gira en torno a que al establecerse en el Acuerdo 103 de 2006, que las compañías de seguro, capitalizadoras y empresas de fondo mutuos; las casas de hospedaje; los hoteles y moteles, y los solares sin edificar en algunos casos se está gravando con impuesto municipal actividades que se encuentran gravadas con impuesto nacional, y en otros casos, se gravan actividades para la cual no existe norma jurídica que lo autorice.

El Acuerdo Municipal 103 de 22 de septiembre de 2009, establece como hecho generador de impuesto municipal, los solares sin edificar, las compañías de seguro, capitalizadoras y empresas de fondo mutuos; las casas de hospedaje y pensiones; y los hoteles y moteles.

Sobre los solares sin edificar, el acuerdo en referencia señala que se refiere a los lotes baldíos o ruinas dentro del área urbana del Distrito y los corregimientos que cuentan con los servicios básicos y alcantarillados.

En ese sentido, señala el Acuerdo impugnado, respecto a las compañías de seguro, capitalizadoras y empresas de fondos mutuos, que incluye los ingresos percibidos en concepto de gravamen a las compañías aseguradoras a las que se dedican al sistema de ahorro sin intereses beneficiándose sus integrantes con la totalidad de sus ahorros por medio de los sorteos de la lotería y aquellas en que los integrantes participen con sus acciones en la compra de otras de mayor valor en otras empresas.



Así se tiene, en el Acuerdo, que las casas de hospedaje y pensiones, son el ingreso por concepto del gravamen a las casas donde se alojan las personas en forma permanente y a las pensiones que son ocupadas por personas de tipo transitorio.

Sobre la última de las actividades que son objeto de este examen, la de hoteles y moteles explica, se refiere al ingreso que percibe en concepto del gravamen a las casas donde se alojan las personas por un periodo de tiempo y en las cuales se suministran ciertas comodidades de lujo.

Respecto, a los solares sin edificar como lo deja expresado el señor Procurador de la Administración, es de considerar que el numeral 11 del artículo 72 de la Ley 106 de 1973, que señala como se compone el tesoro municipal, en que se consignaba el impuesto sobre solares sin edificar en áreas pobladas, fue declarado inconstitucional, por el Pleno de esta Corte, mediante sentencia de 26 de abril de 1993, lo que descarta la posibilidad de que el Consejo Municipal pudiera gravar con impuesto municipal, ese rubro, como en efecto ocurrió en el Acuerdo 103 de 22 de septiembre de 2009, del Consejo Municipal del distrito de Las Tablas, pues, desapareció la autorización por ley que lo permitía.

Siguiendo el orden, tenemos, que las compañías de seguro, se encuentran gravadas con un impuesto nacional, con base a lo regulado en el artículo 33 de la Ley 59 de 1996, modificada por la Ley 58 de 7 de agosto de 2008, en concordancia los artículos 1014, 1014-A y 1014-B del Código Fiscal. Dichas normas en lo medular contienen:

Artículo 33: Las compañías de seguros pagarán al Tesoro Nacional un impuesto del dos por ciento (2%) sobre las primas ingresadas netas de cancelaciones, que reciban en concepto de pólizas emitidas en el país, sobre riesgos localizados en Panamá.

Las primas ingresadas netas de cancelaciones, en seguros contra incendios, causarán un impuesto adicional del cinco por ciento (5%) favor del Tesoro Nacional: Son sujetos de este impuestos las personas que contraten dichos seguros. Este impuesto será administrado por una comisión



integrada por el Contralor General de la República o su representante...".



Las empresas aseguradoras pagarán directamente a la Superintendencia una tasa anual de dos mil quinientos balboas (B/.2,500); los corredores de seguros-persona jurídica, doscientos cincuenta balboas (B/.250). El producto de esta tasa será destinado exclusivamente a los gastos de operación, mantenimiento y funcionamiento de la Superintendencia de Seguros y Reaseguros.

Las normas del Código Fiscal en mención, señalan que las primas brutas pagadas a las personas naturales o jurídicas que se dediquen al negocio de seguros con motivo de riesgos asumidos en Panamá, causarán unos impuestos del dos por ciento (2%), las primas brutas de pólizas de seguro contra incendio y sus renovaciones causan un impuesto de siete por ciento (7 %); las empresas de seguro pagan un impuesto anual, según sus activos totales al 31 de diciembre de cada año, conforme a una tabla; y un impuesto adicional de cinco por ciento (5%) sobre las primas brutas pagadas a las compañías de seguro, incluyendo las primas por el otorgamiento de fianzas emitidas por toda persona autorizada.

Lo anterior, a nuestro criterio deja evidenciado que las compañías de seguros, en sus diversas actividades están gravadas con impuesto nacional, sean estas las primas brutas pagadas, las primas brutas de pólizas, las empresas de seguros.

Frente a ese escenario jurídico, deriva la imposibilidad que se establezca un nuevo impuesto municipal sobre la base de actividades comerciales y de servicios, las compañías de seguros por los ingresos percibidos en concepto de gravamen a las compañías aseguradoras a las que se dedican al sistema de ahorro sin intereses, sustentado precisamente en una de las normas alegadas por la parte demandante como de las infringidas, el artículo 21, ordinal 6 de Ley

106 de 1973, que prohíbe a los Consejos Municipales gravar con impuestos lo que ya ha sido gravado por la Nación; y en el artículo 79 de la citada Ley, que establece que no puede ser materia de impuestos, derechos y tasas municipales, las cosas, objetos y servicios ya gravados por la Nación, con la excepción que la ley autorice especialmente su establecimiento, lo que no ocurre en este caso.

En ese mismo contexto debemos referirnos a las actividades por casas de hospedaje y pensiones; los hoteles y moteles, por cuanto que la Sala Tercera, ya se ha referido al tema de los gravámenes municipales que se han creado sobre la actividad de hoteles y moteles, por considerar que ello implica gravar con un impuesto nuevamente el servicio de hospedaje dispuesto en la Ley 83 de 1976, que contiene el régimen orgánico del IPAT, y que incide además, en las pensiones, casa de hospedajes, hoteles y moteles, lo que significaría a nuestro criterio que aplicarles un impuesto municipal, se produciría la doble tributación.

Sobre el particular, tenemos que en sentencia de 25 de junio de 2003, esta Sala, en lo medular explicó lo siguiente:

"... la Sala Tercera abordó específicamente el tema del gravamen municipal a las habitaciones o cuartos de hoteles y moteles, por razón de un impuesto municipal creado por el Municipio de Balboa, declarando nulo por ilegal dicho tributo, en sentencia de 18 de diciembre de 1996, al señalar:

"En cuanto al Artículo 21 (ordinal 6), de la Ley 106 de 1973, que establece la prohibición de los Consejos Municipales de gravar con impuestos lo que ya ha sido gravado por la Nación, la Sala considera que al confrontar los cargos de violación endilgados al mismo con lo dispuesto en el artículo SEXTO del Acuerdo N° 6 de 1995, específicamente los Códigos 1.1.2.5 (Actividades Comerciales), 1.1.2.5.43 (Hoteles y Moteles), y 1.1.2.6 (Otros Impuestos indirectos), el mismo sí ha sido objeto de violación, por las siguientes razones:

Según lo establecido en el ordinal 8 del artículo 17 de la Ley 106 de 8 de octubre de 1973, modificada por la Ley 52 de 12 de diciembre de 1984, los Consejos Municipales tienen competencia exclusiva para establecer impuestos, contribuciones, rentas, derechos y tasas de conformidad con las leyes, para atender los gastos de la administración, servicios e inversiones municipales, siempre y cuando, no se trate de cosas, objetos y servicios previamente gravados por la Nación.



En el presente caso vemos que en los referidos códigos del Acuerdo Municipal N° 6 de 1995, se pretende gravar en primer lugar, con un impuesto de B/.25.00 a B/.30.00 mensuales por cada habitación en los hoteles y moteles de la Isla de Contadora. Esta situación a nuestro juicio, rebasa los límites de la facultad legal conferida a los Consejos Municipales en la Ley 106 de 1973, en razón de que la actividad hotelera está gravada por la Ley N° 83 de 22 de diciembre de 1976, 'Por la cual se adoptan normas que introducen modificaciones relativas al régimen *orgánico del IPAT*' que en su artículo 4º, establece una tasa consistente en el 10% del valor total del importe de la cuenta de la totalidad del servicio de hospedaje, la cual será percibida por el Instituto Panameño de Turismo, entidad de carácter nacional...

Por consiguiente, al gravar el Acuerdo impugnado la actividad correspondiente a Hoteles y Moteles, se viola la prohibición legal de la doble tributación, consagrado en el artículo 21 (ordinal 6), en concordancia con el artículo 79 de la Ley 106 de 1973. Es por ello que prospera el cargo de violación endilgado al artículo 21 de la citada Ley N° 106 de 1973." (Las negritas son de la Corte).

Los razonamientos expuestos son pertinentes en el negocio de marras, toda vez que los dos renglones impugnados del Acuerdo No. 9b del Consejo Municipal de Antón, precisamente tienen incidencia sobre las pensiones, casas de hospedaje, cabañas, hoteles y moteles, y sobre cada una de las habitaciones de estos últimos, lo que como esta Sala ha señalado en los precedentes citados, implica gravar el hospedaje.

...



Igualmente, la Sala Tercera ha declarado la ilegalidad de impuestos municipales, establecidos sobre actividades previamente gravadas por impuestos nacionales, que como ocurre en el negocio que nos ocupa, conducen a una doble tributación. A continuación se citan algunos de estos pronunciamientos:

**1.- Fallo de 31 de mayo de 2006.**

"Sobre la actividad de venta y arrendamiento de locales a terceros por parte de la sociedad Gran Terminal de Transporte S.A., propietaria de los mismos, que según la parte actora debe gravarse bajo el renglón de administración de bienes raíces del régimen impositivo municipal, la Sala comparte lo externado por la Procuradora en su vista fiscal, cuando sostiene que aforar a personas que arrienden sus propios bienes sin intermediario, constituye un supuesto de **doble tributación**, en razón de que los arrendamientos o alquileres de toda índole forman parte de la renta bruta, que luego de las deducciones legales, son objeto de impuesto sobre la renta; tributo de carácter nacional (cfr. fs. 39). Este criterio encuentra aval jurídico en los artículos 683, 696

y cc. del Código Fiscal, como también en copiosa jurisprudencia de la Sala Tercera de la Corte ..." (El destacado es de la Sala)

**2.- Fallo de 16 de marzo de 2001.**

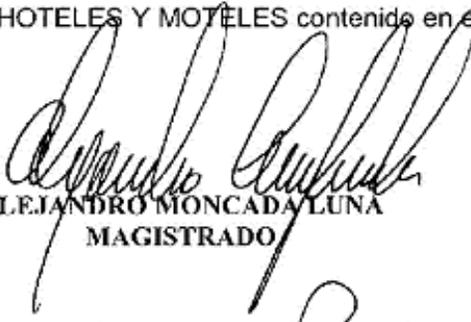
"La prohibición de doble tributación ha sido reiteradamente sostenida por la Sala Tercera y por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, dado que **el principio de que los Municipios no pueden gravar lo que ya ha sido gravado por la Nación, tiene rango legal y constitucional, al emanar del artículo 242 del Texto Fundamental, que requiere que las rentas municipales y nacionales sean separadas, esto es, que no provengan de los mismos tributos.**" (Las negritas son de la Sala)

Tomando como base todo lo explicado, queda comprobado que el acto demandado es violatorio de los artículos 21, ordinal 6 y 79 de la Ley 106 de 1973, y debido a ello consideramos innecesario avanzar en el análisis de los restantes cargos de ilegalidad promovidos en la demanda.

En mérito de lo expuesto, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA QUE ES NULO POR ILEGAL, el Acuerdo 103 de 22 de septiembre de 2009, lo siguiente:**

- 1) La Renta 1112.10 SOLARES SIN EDIFICAR contenido en el artículo 5...
- 2) La Renta 1.1.2.5\_ (29) COMPAÑÍAS DE SEGURO, CAPITALIZADORAS Y EMPRESAS DE FONDO MUTUOS contenida en el artículo 5...
- 3) La Renta 1.1.2.5\_(42) CASAS DE HOSPEDAJE Y PENSIONES, contenido en el artículo 5...
- 4) La Renta 1.1.2.5\_(43) HOTELES Y MOTeles contenido en el artículo 5 ..."

**NOTIFÍQUESE,**

  
ALEJANDRO MONCADA LUNA  
MAGISTRADO



  
VÍCTOR L. BENAVIDES P.  
MAGISTRADO

  
LUIS RAMÓN FÁBREGA S.  
MAGISTRADO

*[Handwritten signature]*  
**KATIA ROSAS**  
**SECRETARIA**



*[Handwritten notes]*  
 2014 11 abril  
 4:00  
 no. 20-14  
*[Handwritten signature]*

...  
**SALA TERCERA**  
**5 COPIA AUTENTICA DE SU ORIGEN.**  
 ... 7 de mayo 2014.  
 DESTINO: Gaceta Oficial de Panamá

*[Handwritten notes]*  
 7 4:00 977  
 abril 2014  
*[Handwritten signature]*