# DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN, INTERPUESTA POR LA LICDA. MARION LORENZETTI, EN REPRESENTACIÓN DE SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S. A., PARA QUE SE DECLARE NULA, POR ILEGAL, LA RESOLUCIÓN NO.108/06/VF DEL 4 DE ABRIL DE 2006, DICTADA POR LA TESORERÍA MUNICIPAL DE PANAMÁ, EL ACTO CONFIRMATORIO Y PARA QUE SE HAGAN OTRAS DECLARACIONES. PONENTE: VICTOR L. BENAVIDES P. PANAMÁ, VEINTIUNO (21) DE MAYO DE DOS MIL NUEVE (2009).

**Tribunal:** Corte Suprema de Justicia, Panamá

**Sala:** Tercera de lo Contencioso Administrativo

**Ponente:** Victor L. Benavides P.

**Fecha:** 21 de mayo de 2009

**Materia:** Acción contenciosa administrativa

Plena Jurisdicción

**Expediente:** 308-07

VISTOS:

La Lcda. Marion Lorenzetti, actuando en representación de SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A., ha presentado demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción, a fin de que la Sala declare que es nulo, por ilegal, el acto administrativo expedido por la Tesorería del Municipio de Panamá, contenido en:

La Resolución N° 108/06/VF de 4 de abril de 2006, por medio de la cual se conminó a la Sociedad SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A., Contribuyente Municipal N°02-1995-3293, propietaria del negocio denominado CLINICA CORRO Y MADURO, ubicado en los Consultorios Médico Paitilla, Corregimiento de San Francisco, al pago de la suma total de B/.11,337.50 en concepto de impuestos, recargos e intereses vencidos y adeudados, desde el mes de enero de 2001, por el ejercicio de la actividad Otras Actividades Lucrativas No Especificadas, incluida dentro de la renta 1125-9901, contenida en el Acuerdo Municipal 136 del 29 de agosto de 1996;

La Resolución N°107/06/VF de 4 de abril de 2006 por medio de la cual se conminó a la Sociedad SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A., Contribuyente Municipal N°02-1995-3293, propietaria del negocio denominado CLINICA CORRO Y MADURO, ubicado en Centro Comercial Aventura, Local 10, Corregimiento de Bethania, al pago de la suma total de B/.11,337.50 en concepto de impuestos, recargos e intereses vencidos y adeudados, desde el mes de enero de 2001, por el ejercicio de la actividad Otras Actividades Lucrativas No Especificadas, incluida dentro de la renta 1125-9901, contenida en el Acuerdo Municipal 136 del 29 de agosto de 1996;

La Resolución N°109/06/VF de 4 de abril de 2006, por medio de la cual se conminó a la Sociedad SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A., Contribuyente Municipal N°02-1995-3293, propietaria del negocio denominado CLINICA CORRO Y MADURO, ubicado en Ave 12 de Octubre, Centro Comercial Metro Plaza, Corregimiento de Pueblo Nuevo, al pago de la suma total de B/13,421.45 en concepto de impuestos adeudados, recargos e intereses adicional el 25 %por defraudador fiscal, concepto de impuestos, recargos e intereses vencidos y adeudados, desde el mes de enero de 2001, por el ejercicio de la actividad Otras Actividades Lucrativas No Especificadas, incluida dentro de la renta 1125-9901, contenida en el Acuerdo Municipal 136 del 29 de agosto de 1996;

La Resolución N°110/06/VF de 4 de abril de 2006, por medio de la cual se conminó a la Sociedad SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A., Contribuyente Municipal N°02-1995-3293, propietaria del negocio denominado CLINICA CORRO Y MADURO, ubicado en Vía España, Edificio Torre Plaza, Corregimiento de Bella Vista, al pago de la suma total de B/13,421.45 en concepto de impuestos adeudados, recargos e intereses adicional el 25 %por defraudador fiscal, concepto de impuestos, recargos e intereses vencidos y adeudados, desde el mes de enero de 2001, por el ejercicio de la actividad Otras Actividades Lucrativas No Especificadas, incluida dentro de la renta 1125-9901, contenida en el Acuerdo Municipal 136 del 29 de agosto de 1996;

La Resolución N°106/06/VF de 4 de abril de 2006, por medio de la cual se conminó a la Sociedad SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A., Contribuyente Municipal N°02-1995-3293, propietaria del negocio denominado CLINICA CORRO Y MADURO, ubicado en Plaza Agora Chanis, Local 2, Corregimiento de Parque Lefevre, al pago de la suma total de B/13,337.50 en concepto de impuestos adeudados, recargos e intereses adicional el 25 %por defraudador fiscal, concepto de impuestos, recargos e intereses vencidos y adeudados, desde el mes de enero de 2001, por el ejercicio de la actividad Otras Actividades Lucrativas No Especificadas, incluida dentro de la renta 1125-9901, contenida en el Acuerdo Municipal 136 del 29 de agosto de 1996;

La Resolución N°105/06/VF de 4 de abril de 2006, por medio de la cual se conminó a la Sociedad SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A., Contribuyente Municipal N°02-1995-3293, propietaria del negocio denominado CLINICA CORRO Y MADURO, ubicado en Calle 50 y Calle 54 Edificio Marbella Tower 11,337.50, en concepto de impuestos adeudados, recargos e intereses adicional el 25 %por defraudador fiscal, concepto de impuestos, recargos e intereses vencidos y adeudados, desde el mes de enero de 2001, por el ejercicio de la actividad Otras Actividades Lucrativas No Especificadas, incluida dentro de la renta 1125-9901, contenida en el Acuerdo Municipal 136 del 29 de agosto de 1996;

Por razones de economía procesal y para mantener la unidad de la causa, el 3 de julio de 2007 se ordenó la acumulación de los referidos expedientes, para que se tramitasen conjuntamente y se resolvieran mediante una misma sentencia (f.158), con fundamento en lo dispuesto en los artículos 720, 721 y 731 del Código Judicial.

Junto a la demanda, la apoderada de SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, solicitó la suspensión provisional de los efectos de los señalados actos administrativos impugnados junto a su acto confirmatorio, solicitud a la que accedió la Sala en la Resolución de 31 de octubre de 2007 (fs. 548 a 554).

La demanda contra las resoluciones impugnadas fue admitida en resolución de dieciséis (16) de noviembre de 2007, en la que igualmente se ordenó correr traslado de la misma al Tesorero Municipal de Panamá y al Procurador de la Administración (f.537).

FUNDAMENTO DE LA DEMANDA

En la demanda se formula pretensión consistente en una petición dirigida a la Sala Tercera, para que declare que es nula, por ilegal, la Resolución N°108/06/VF de 4 de abril de 2006, emitida por la Tesorería Municipal de Panamá, así como su acto confirmatorio contenido en la Resolución N°93-07 de 26 de enero de 2007 y el acto que la corrige contenida en la Resolución N°297-07, estas ultimas expedidas por la Junta Calificadora del Municipio de Panamá.

Entre los hechos u omisiones fundamentales de la demanda se destaca que la Tesorería Municipal de Panamá realizó en el 2006 un censo catastral, en el cual identificaron que SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A., con número de contribuyente municipal N°02-1995-3293 no se encontraba inscrita ni aforada en el Registro Catastral del Municipio de Panamá, pasando por alto que se trata de una sociedad dedicada al ejercicio de la odontología y que de conformidad con el artículo 40 de nuestra Constitución Nacional, se encuentra exenta del pago de impuesto o contribución municipal.

Como disposiciones legales infringidas se señalan el artículo 74 y 75 de la Ley 135 de 1943; el numeral 86 del artículo 2 del Acuerdo N°136 de 1996; el numeral 1 del artículo 166 de la Ley 38 de 2000; los artículo 90 y 93 de la Ley 106 de 1973 que dicen:

LEY 135 DE 1943

"ARTICULO 74: Son gravables por los Municipios con impuestos y contribuciones todas las actividades industriales, comerciales o lucrativas de cualquier clase que se realicen en el Distrito."

"ARTICULO 75: Son gravables por los municipios los negocios, actividades o explotaciones siguientes:

1...

...

48. cualquier otra actividad lucrativa...".

Según la Lcda. Lorenzetti, lo dispuesto en el artículo 74 de la Ley 106 de 1973 resulta violado en el concepto de interpretación errónea, en la medida que SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A., lleva a cabo actividades civiles y no actividades de comercio o lucrativas, de modo que el Municipio de Panamá, a través de la Tesorería Municipal y la Junta Calificadora capitalina, han gravado con impuesto municipal el ejercicio de una profesión ejercida a través de una sociedad anónima sin tener facultad legal para ello. Sostiene que considerar que las actividades que lleva a cabo SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A., son comerciales o lucrativas, sería pretender que el ejercicio de la profesión de la odontología , conforma el hecho imponible descrito en el artículo 74 de la Ley 106 de 1973, cuando legalmente el hecho imponible es únicamente el ejercicio de actividades comerciales o lucrativas; afirma que la Sala Tercera en este sentido ha reconocido que por mandato constitucional el ejercicio de profesiones liberales como la odontología, no podrán ser sujetas a impuestos o contribuciones de ningún tipo.

En cuanto al artículo 75 de la Ley 106 de 1973, sostiene que también fue violado de manera directa en concepto de interpretación errónea lo dispuesto en su numeral 48, en la medida que si bien deja abierta la posibilidad de gravar cualquier otra actividad lucrativa por parte del municipio fuera de lo que se encuentra enlistado, ello no resulta aplicable al caso que nos ocupa, pues, el ejercicio de profesiones como la que ofrece SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A., no puede ser considerada una actividad comercial, mercantil o lucrativa, ya que tiene, como ya fue expuesto, una naturaleza civil con efectos civiles.

ACUERDO N°136 DE 1996 DEL MUNICIPIO DE PANAMA

"ARTICULO 2: Modificase el artículo segundo del Acuerdo N°1254 de 9 de noviembre de 1993; el que quedará redactado de la siguiente forma:

...

86. Otras actividades lucrativas no especificadas (Renta 1125-99-01)..."

Lo dispuesto en el numeral 86 del artículo citado, se alega violado por indebida aplicación, y parte de la base que responde a lo consagrado en el artículo 75 de la Ley 106 de 1973, que como ya fue anotado en su numeral 48, establece la posibilidad de gravar con impuestos municipales a las actividades lucrativas no especificadas dentro de esa disposición. Anota que como resultado de ello, la disposición bajo examen que lleva a la aplicación de la renta 1125-99-01, no puede ser aplicada a SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A., ya que la misma constituye una sociedad que no lleva a cabo actividades lucrativas, sino actividades civiles.

LEY 38 DE 2000

"ARTICULO 166: Se establecen los siguientes recursos en la vía gubernativa, que podrán ser utilizados en los supuestos previstos en esta Ley:

1.    El de reconsideración, ante el funcionario administrativo de la primera o única instancia, para que se aclare, modifique, revoque o anule la resolución."

La violación que se alega al numeral 1 del artículo 166 citado, se alega por quebrantamiento de las formalidades legales, ya que en opinión de la recurrente, la Resolución que resuelve el recurso reconsideración presentado por SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A, en contra de la Resolución 108/06/VF de 4 de abril de 2006, fue resuelto por la Junta Calificadora Municipal y no por el funcionario de primera instancia, es decir, el Tesorero Municipal.

LEY 106 DE 1973

"ARTICULO 90: La Junta Calificadora conocerá de las solicitudes de revisión que ante ella eleven los contribuyentes del Distrito o a propuesta de algunos de sus miembros."

"ARTICULO 93: La Junta conocerá de los reclamos, denuncias y solicitudes, notificando a los interesados las reclamaciones que dicte al respecto. La Junta tendrá un plazo máximo de treinta (30) días calendarios para resolver los asuntos que se presenten a su consideración."

El quebrantamiento de las formalidades legales también es el concepto en que se sustenta la violación de los artículos 90 y 93 de la Ley 106 de 1973, toda vez que en el hecho séptimo de la Resolución N°93-07 de 26 de enero de 2007, la Junta Calificadora del Municipio de Panamá señala que mediante la misma resolución queda agotada la vía gubernativa, obviando a todas luces lo dispuesto en estas normas sobre una segunda instancia dentro de los procesos relacionados con impuestos municipales. Sostiene que la práctica dentro del Municipio Capitalino es que la Resoluciones que resuelven los recursos de reconsideración, son resueltos por la Junta Calificadora, cuando es ésta la facultada por Ley a resolver en segunda instancia, sin permitirle al contribuyente municipal agotar debidamente dicha vía, a través del recurso de apelación.

INFORME DE CONDUCTA

De fojas 559 a 574 del expediente, figura el informe explicativo de conducta rendido por el Tesorero Municipal encargado del Municipio de Panamá.

En su informe el Tesorero Encargado plantea que la sociedad SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A., propietaria de los negocios denominados CLINICA CORRO MADURO, ubicados en los Corregimientos de Bethania, Bella Vista, Parque Lefevre, San Francisco y Pueblo Nuevo, Contribuyente Municipal N°02-1995-3293, fue objeto de alcance por parte de la Tesorería del Municipio de Panamá, y pudo detectarse que las sucursales que se encontraban en Parque Lefevre, San Francisco y Bethania, a pesar que estaban registradas en el Catastro Municipal del Municipio de Panamá, solamente se habían aforado, hasta ese momento, con el impuesto de rótulo (renta 1125-3002) razón por las que se les realizó un alcance calificándolas, además con la actividad Otras Actividades Lucrativas No Especificadas (renta 1125-9901); en cuanto a las sucursales que se encontraban en Bella Vista y Pueblo Nuevo no se encontraba inscrita, razón por la cual se les realizó el Alcance como Defraudador Fiscal. El proceso de alcance efectuado a la sociedad SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A., fue realizado sobre la base de lo establecido en el artículo 84 y 85 de la Ley 106 de 1973, que le confieren a la Tesorería Municipal la potestad de gravar al contribuyente.

Detalla que a través de los formularios de Censo N°16357, 16358, 16356, 16359, 16360 y 5461, levantados el día 8 de noviembre de 2005, se estableció que el contribuyente se dedicaba a prestar servicios dentales, y ello motivó que el caso fuese remitido al Departamento de Auditoría Fiscal, quienes expidieron el Informe I.A.F. 1220-05 de 1 de febrero de 2006.

Señala que contra los actos impugnados quien recurre presentó recurso de reconsideración donde expuso algunas situaciones que no se habían considerado al momento de realizar el alcance de estos negocios, y ello dio lugar a que se ordenara una ampliación al Informe de Auditoría inicial y se confeccionara el Informe de Auditoría I.A.F. 757 de 29 de agosto de 2006.

Por motivos de economía procesal los seis (6) recursos de reconsideración presentados fueron resueltos en la Resolución N°93-07 de 26 de enero de 2007, donde la Junta Calificadora resolvió ACCEDER EN PARTE al Recurso de Reconsideración al establecer ciertas modificaciones a las fechas de inicio de operaciones, más resolvió mantener en todas sus partes las Resoluciones N°105/07/VF y N°106/07/VF ambas de 4 de abril de 2006. Contra esta Resolución se presentó solicitud de corrección, justo al término para realizar el pago de lo adeudado sin recargos e intereses, basada en un error numérico al momento de transcribir el monto a cancelar, hecho que a su criterio evidencia "la actuación temeraria" que ha tenido la sociedad SERVICIOS ODONTOLÓGICOS S.A., desde el inicio de este proceso.

Cuestiona lo que argumenta la Lcda. Lorenzetti en la demanda, cuando afirma que la sociedad que ella representa y por ende los negocios de su propiedad, no están obligados a pagar suma alguna en concepto de impuestos municipales, toda vez que todos y cada uno de los profesionales que se encuentran y que laboran para estas Clínicas, se encuentran protegidos y amparados por la garantía fundamental concedida por el artículo 40 de la Constitución Nacional. A criterio del Tesorero Municipal, ello sólo se aplica al ser humano, es decir, aquel profesional idóneo que desea y ejerce su profesión, protección que no abarca a aquellos profesionales que se amparan en una persona jurídica para lucrar. Plantea que al tener las sociedades personalidades propias, el odontólogo no presta sus servicios en nombre propio, sino en forma indirecta, y la resolución que pueda existir entre el odontólogo y la sociedad, se concreta a través de un contrato de trabajo o de servicios profesionales. Como la sociedad, es la que presta el servicio a los pacientes a través de los negocios de su propiedad, en este caso CLINICA CORRO MADURO, está sujeta al régimen mercantil en virtud de lo dispuesto en los artículos 35 y 249 del Código de Comercio.

Sostiene que la Sociedad SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A, propietaria de los negocios denominados CLINICA CORRO MADURO, es una sociedad anónima regulada por la Ley 32 de 1927, debidamente registrada en la Sección de Personas Mercantiles del Registro Público, por tanto, está constituida con ánimo de lucro y no para la subsistencia o para ejercer artes o profesiones liberales.

Finalmente indica, en cuanto a la violación que se alega al artículos 166 numeral 1 de la Ley 38 de 2000 y el artículo 93 de la Ley 106 de 1973, que el Capítulo V de la Ley 106 de octubre de 1973, sobre el Procedimiento para el cobro de Impuestos o Contribuciones Municipales, establece que las calificaciones y aforos las realizará el Tesorero Municipal y que cualquier reclamo contra esto debe ser presentado ante el Tesorero Municipal, pero será la Junta Calificadora Municipal, el órgano competente para entrar a revisar lo actuado por parte de la Tesorería Municipal.

OPINIÓN DEL PROCURADOR DE LA ADMINISTRACIÓN

Mediante la Vista Fiscal N°150 de 10 de marzo de 2008, legible de fojas 586 a 593 del expediente, el Procurador de la Administración emite concepto.

Según el Procurador de la Administración, la decisión de la entidad demandada para gravar al contribuyente SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A., se sustenta en las actividades que ejercen desde que iniciaron operaciones en las sucursales mencionadas, de conformidad con lo dispuesto en el Informe de Auditoría Fiscal I.A.F. 1220-05 de 1 de febrero de 2006.

El Procurador de la Administración sostiene que no debe ignorarse lo dispuesto en los artículos 35 y 249 del Código de Comercio que señalan que las disposiciones referentes a los comerciantes se aplican indistintamente a las sociedades mercantiles y que tales sociedades sólo podrán constituirse con el objeto de ejecutar conjuntamente actos de comercio. Además sostiene que cada una de las sociedades anónimas que se constituyan tienen como objetivo ejecutar actos de comercio con los cuales generan un lucro, motivo por el cual a la Sociedad Servicios Odontológicos, S.A., debe aplicársele lo dispuesto en los artículos 74 y 75 de la Ley 106 de 1973.

También se opone a los planteamientos de la parte actora en relación con el recurso de reconsideración interpuesto con la finalidad que la sociedad demandante no tuviera que efectuar los pagos indicados en la Resolución 108/06/V.F. de 4 de abril de 2006, acusada de ilegal, en concepto de otras actividades lucrativas, toda vez que el capítulo V de la Ley 106 de 1973, es claro al señalar que las clasificaciones y los aforos los realiza el Tesorero Municipal, y que cualquier reclamo en contra de los mismos debe ser presentado ante la Junta Calificadora, por ser el organismo competente para revisar lo actuado por la Tesorería, cuyas disposiciones agotan la vía gubernativa.

Finalmente, el Procurador de la Administración alega excepción de prescripción, con base en lo dispuesto en el artículo 42-B de la Ley 135 de 1943. Desde su punto de vista, la demanda de marras fue interpuesta extemporáneamente el 23 de mayo de 2007, si se toma en cuenta que la Resolución N°93-07 de 26 de enero de 2007, que fue notificada mediante edicto número 93 de 29 de enero de 2007 y desfijado al día siguiente, es decir, el 30 de enero de 2007; tenía entonces hasta el 30 de marzo para interponer su demanda ante la Sala Tercera. Aclara que la solicitud de corrección de los aspectos números de la resolución 93-07 de 26 de enero de 2007, que se realizó mediante la Resolución 297-07 de 13 de abril de 2007, de ninguna manera habilitaba a la demandante para computar el término para la interposición de la demanda, a partir del momento de la notificación de esta última resolución.

EXAMEN DE LA SALA

Encontrándose el expediente en estado de fallar, la Sala pasa a resolver lo que en derecho corresponde.

a.       Consideraciones Generales

El acto administrativo demandado contenido en la Resolución N°108/06/V.F. de 4 de abril de 2006, establece en las consideraciones que fueron anotadas para su expedición, que durante el desarrollo del Censo Catastral, la Dirección Administrativa Tributaria de la Tesorería Municipal de Panamá, detectó que el negocio denominado CLINICA CORRO Y MADURO, ubicado en CONSULTORIOS MEDICO PAITILLA, Corregimiento de San Francisco, de propiedad de SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A., realiza la actividad de "SERVICIOS DENTALES", la cual no se encuentra debidamente inscrita ni mucho menos aforada en el Registro Catastral. Ello motivó que el caso fuese remitido al Departamento de Auditoría Fiscal, quienes mediante Informe I.A.F. 1220-05 de 1 de febrero de 2006, detectaron que "la empresa -negocio" realiza "Actividades Lucrativas no Especificadas", por lo que se procedió a gravarlos de oficio, según lo establecido por la Ley 106 de 1973, debido a que a la fecha del informe en cuestión, sólo se había logrado que el contribuyente suministrara los documentos que muestran sus ingresos del 2004.

El acto impugnado resuelve conminar a la sociedad SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A., propietaria de CLINICA CORRO Y MADURO, CONSULTORIOS MEDICO PAITILLA, Corregimiento de San Francisco al pago de la suma total de B/11,337.50, en concepto de la Renta 1125-9901, Otras Actividades Lucrativas, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley 106 de octubre de 1973, reformada por la Ley 52 de 1984, que establece que toda persona que establezca en los Distritos de la República cualquier negocio, empresa o actividad gravable, está obligado a comunicarlo inmediatamente al Tesorero Municipal para su clasificación e inscripción en el Registro respectivo.

La parte actora medularmente se centra en demostrar que SERVICIOS ODONTOLÓGICOS S.A., es una sociedad de tipo anónima, constituida y conformada por profesionales de la odontología, quienes poseen la idoneidad exigida por el ordenamiento panameño, para ejercer su profesión a través de la mencionada sociedad anónima. Asevera que la Tesorería Municipal como Junta Calificadora del Municipio de Panamá, ha confundido el ejercicio de una profesión, con el ejercicio de una actividad comercial o lucrativa.b. Decisión

Luego de examinadas las violaciones alegadas y los argumentos en que se sustentan, junto al resto de la documentación que reposa en el expediente, la Sala le concede la razón a la parte actora, por las razones que de inmediato se pasan a exponer.

El expediente revela a foja 130 que, ciertamente, SERVICIOS ODONTOLÓGICOS S.A., se trata de una sociedad anónima, registrada en la ficha 303844, Rollo 46493, Imagen 26, desde el 30 de junio de mil novecientos noventa y cinco (1995), a través de cual, siguiendo la calificación que se anota en el acto impugnado y en el informe de actuación, se prestan "servicios dentales".

Al examinar las solicitudes de suspensión provisional de los efectos de los actos impugnados sometidos a consideración, la Sala dejó prima facie anotado en Resolución de 31 de octubre de 2007, que éstos infringen el ordenamiento legal y como sustento de ello se expuso que jurisprudencia de esta Sala Tercera, como lo es la contenida en sentencia de 21 de julio de 1993, que cita a su vez el fallo de 6 de noviembre de 1992 y el fallo de 12 de agosto de 1994, ha sido reiterativa al señalar que el ejercicio de profesiones liberales como lo es la odontología, no están sujetas a ningún gravamen, impuesto o contribución, en atención a lo dispuesto en el artículo 40 de la Constitución Nacional, en la medida que no explotan actividades industriales, comerciales o lucrativas. En adición a ello se hizo alusión a jurisprudencia que ha establecido que el numeral 48 del artículo de la Ley 106 es amplio en cuanto permite a los Municipios establecer tributos sobre actividades lucrativas que no estén expresamente determinadas en la Ley, no obstante, no permite a los Municipios gravar lo que ya ha sido gravado por la Nación, ni tampoco faculta a los municipios para "inventar" tributos, como es el caso de "gravar con impuestos actividades que no sean lucrativas"; es más, se insta para que estos tributos consten en forma expresa y detallada en el respectivo acuerdo municipal que los regula, y ello es atención a la potestad tributaria de los Municipios que es derivada, es decir, que emana principalmente y en forma inmediata de la Ley. Ello así fue indicado en Sentencia de 26 de febrero de 1993 y en Sentencia de 4 de abril de 2003.

Luego de lo dicho en esa oportunidad, la Sala advierte que no concurren al proceso otros elementos que hagan variar esa postura. Para profundizar lo ya manifestado, vale añadir que no es cierto, como categóricamente asegura el Tesorero Municipal, que todas las sociedades anónimas por el sólo hecho de ser anónimas son creadas para ejercer actividades comerciales. La Sala Tercera también ha conceptuado en este sentido cuando en fallo de 21 de julio de 1993, expedido dentro del proceso contencioso administrativo entre las clínicas odontológicas CLINICAS ARANGO ORILLAC (CLARO, S.A.) y la Autoridad Provincial de Ingresos de Panamá, establece la diferenciación entre la sociedad civil de la sociedad mercantil, habida cuenta que en aquella oportunidad se discutía el carácter mercantil de una persona jurídica (una sociedad anónima) dedicada al ejercicio de una profesión liberal, como sucede en este caso. Resulta oportuno traer a colación, lo que a propósito la Sala manifestó en aquella ocasión y que hoy aduce la parte actora en su alegato de conclusión:

"El sentido es que la sociedad debe adoptar una de las formas mercantiles, sea colectiva, comanditaria, anónima, etc. Pero esto no hace ninguna diferencia por cuanto las sociedades civiles pueden revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio, a tenor de lo que establece el artículo 1361 del Código Civil. Ante este situación se ha entendido que el otorgamiento de escritura pública e inscripción en el Registro Público, con lo cual se le califica de compañía mercantil (ver artículos 284 y 288 del Código de Comercio de Panamá) lo que tampoco permite distinguir una sociedad civil de la mercantil, pues, la primera tiene que cumplir tales exigencias cuando se aportan bienes inmuebles.

En base a lo anterior, GARRIGUES llega a la conclusión de que en el último término lo que decide la calificación mercantil de la sociedad es la naturaleza de la actividad.

...

En nuestro Derecho patrio, los Profesores RENATO OZORES y DULIO ARROYO se han ocupado de este debate. OZORES en sus apuntes de clases de Derecho Mercantil sostiene lo siguiente: "Toda vez que la forma que adopte una sociedad para constituirse no permite establecer en todo caso le necesaria diferencia entre sociedades civiles y sociedades mercantiles, será preciso atenerse a un criterio objetivo sobre la base de la actividad que las mismas desarrollen. En consecuencia, aunque se hubiere constituido por escritura pública (con aporte de bienes inmuebles, o derechos reales, o con aportaciones meramente mobiliarias) puede una sociedad ser civil si tiene por objeto la obtención de ganancias por medio de operaciones civiles (una sociedad de abogados, médicos, arquitectos, o profesionales de otra clase, como maestros, para la explotación de un colegio privado, etc) y su distribución entre los socios. Y será mercantil, en cambio-incluso sociedad "de hecho", o irregular - una sociedad constituida para lograr beneficios por medio de actividades de carácter comercial. Por otra parte, el artículo 249 del Código de Comercio establece que "las sociedades mercantiles sólo podrán constituirse con objeto de ejecutar conjuntamente actos de comercio". "Sin embargo-sigue diciendo este artículo-las sociedades por acciones, cualquiera que sea su objeto, deberán ajustarse a las respectivas disposiciones de este Código y estarán en todo caso, sometidas a las leyes y usos del comercio". Es decir, que aún cuando civiles por su objeto, por la clase de actividad que realizan para la consecución de beneficios, las sociedades que se constituyan por acciones (anónimas) serán consideraciones mercantiles."

ARROYO en su obra Contratos Civiles, Tomo I, página 115 nos indica lo siguiente en cuanto a la distinción entre los tipos de sociedades: "Unos atienden al objeto, al giro y otros, a la forma. Nuestra legislación atiende principalmente al criterio objetivo, al fin para el cual se constituye la sociedad, que es el que impera en la mayoría de las legislaciones. De acuerdo con el artículo 1361 del Código Civil y el 249 del Código de Comercio, son mercantiles las sociedades que se constituyen para la realización o ejecución de negocios que ley califica de actos de comercio. Por tanto, son civiles las que se constituyen para realizar operaciones de naturaleza exclusivamente civil. ¿Pueden en nuestro Derecho, las sociedades por acciones tener naturaleza civil? Por ejemplo, una sociedad civil por su objeto que adopta la forma de una sociedad anónima. Según el estimado colega, Profesor RENATO OZORES, tales sociedades "serán consideradas mercantiles".

Nosotros no compartimos este criterio. Y es que si bien, conforme al artículo 249 del Código de Comercio, estas sociedades quedan sujetas a este Código y a las leyes u usos del comercio, tienen naturaleza civil, por su objeto, que es el factor determinante para este caso, según los artículos 1361 del Código Civil y 249 del Código de Comercio.".

En el fallo bajo análisis se dejó claramente sentado que para establecer esa distinción, debe atenderse el fin u objeto por el cual se constituye la sociedad, y ello tiene fundamento en lo que está previsto en los artículos 1361 del Código Civil y 249 del Código de Comercio y que precisa en este caso citar:

CODIGO CIVIL

"ARTICULO 1361: Las sociedades civiles, por el objeto a que se consagren, pueden revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio. En tal caso, les sarán aplicables sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del presente Código."

CODIGO DE COMERCIO

"ARTICULO 249: Dos o más personas naturales o jurídicas podrán formar una sociedad de cualquier tipo o una más de ellas podrán ser accionistas, directores, dignatarios, administradores, apoderados o liquidadores de la misma."

La Sala reitera entonces que la forma no constituye un elemento esencial de diferenciación entre la sociedad mercantil y la sociedad civil, sino la naturaleza de la actividad que presta siguiendo el criterio mayormente utilizado por la doctrina extranjera y nacional. En este caso, la Sala puede constatar que SERVICIOS ODONTOLÓGICOS S.A., al igual que CLINICAS ARANGO ORILLAC (CLARO, S.A.) se trata de una sociedad anónima que presta únicamente servicios de odontología, es decir, ejecuta actos civiles como lo es el ejercicio de una profesión liberal. Siendo así, no es dable gravar con impuestos o contribuciones municipales a esa sociedad, ya que no ejerce actividades de naturaleza comercial. Para tal fin fue aportado el expediente copia autenticada de los contratos de trabajo por tiempo definido suscritos por SERVICIOS PROFESIONALES S.A. y profesionales de la odontología y ortodoncia como lo son los doctores INGRID DEL C. DIAZ, MARCIAL G. CARLES R., MARIO A. CHALHOUB M., YAMIBEL A. MOTERREY, TANIA R. RODRÍGUEZ y otros visibles de fojas 105 a 129 del expediente.

Por otro lado, la excepción de prescripción que aduce el Procurador de la Administración no tiene asidero, ya que, como bien plantea la parte actora en su alegato de conclusión, la demandas contencioso administrativas que hoy conoce la Sala fueron presentadas en tiempo oportuno, si se tiene en cuenta que el acto por medio del cual se agota la vía gubernativa, en efecto recae en la Resolución N°297-07 de 13 de abril de 2007, que corrige y modifica la Resolución N°93-07 de 26 de enero de 2007 a solicitud de la parte actora; ambos actos fueron emitidos por la Junta Calificadora del Municipio de Panamá.

Demostrada la violación que se alega a los artículos 74 y 75 de la Ley 106 de 1973 y al numeral 86 del artículo 2 del Acuerdo N°136 de 1996 del Municipio de Panamá, la Sala se abstiene de efectuar consideraciones respecto al resto de las violaciones alegadas.

En consecuencia, la Sala Tercera (Contencioso Administrativa) de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley:

1-DECLARA QUE SON NULAS POR ILEGALES, la Resolución N° 108/06/VF de 4 de abril de 2006; la Resolución N°107/06/VF de 4 de abril de 2006; la Resolución N°109/06/VF de 4 de abril de 2006; la Resolución N°110/06/VF de 4 de abril de 2006; la Resolución N°106/06/VF de 4 de abril de 2006; la Resolución N°105/06/VF de 4 de abril de 2006 todas emitidas por la Tesorería Municipal de Panamá y sus actos confirmatorios expedidos por la Junta Calificadora del Municipio de Panamá.

2-Como consecuencia de este pronunciamiento, se DECLARA que SERVICIOS ODONTOLÓGICOS, S.A., no está obligada a pagar las sumas adeudas en concepto de impuesto Municipales, ni en concepto de intereses y cargo a que se refieren esas resoluciones.

NOTIFÍQUESE Y CUMPLASE.

VICTOR L. BENAVIDES P.

WINSTON SPADAFORA FRANCO -- ADÁN ARNULFO ARJONA L.

JANINA SMALL (Secretaria)