

Notifíquese y Archívese!

(FDO) RAUL TRUJILLO MIRANDA (FDO) FABIAN A. ECHEVERS (FDO) JOSE MANUEL FAUNDES (FDO) MIRTZA ANGELICA FRANCESCHI DE AGUILERA (FDO) AURA EMERITA GUERRA DE VILLALAZ (FDO) ARTURO HOYOS (FDO) CARLOS LUCAS LOPEZ (FDO) RODRIGO MOLINA A. (FDO) JUAN A. TEJADA MORA (FDO) CARLOS H. CUESTAS G., SECRETARIO GENERAL.

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD PROPUESTA POR LA FIRMA FORENSE RIVERA Y RIVERA PARA QUE SE DECLARE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTICULOS 1, 2, 18 DEL ACUERDO No. 5 DE 23 DE ENERO DE 1980, DICTADO POR EL CONSEJO MUNICIPAL DEL DISTRITO DE PANAMA: Y DE LOS ARTICULOS 74, 75 Y 94 DE LA LEY 106 DE 8 DE OCTUBRE DE 1973 MODIFICADA POR LA LEY 52 DE 12 DE DICIEMBRE DE 1984. MAGISTRADO PONENTE: ARTURO HOYOS.

LA CORTE SUPREMA -PLENO- DECLARA QUE NO SON INCONSTITUCIONALES LOS ARTS. 74, 75 Y 94 DE LA LEY 106 DE 1973.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- P L E N O.- Panamá, veintiséis (26) de febrero de mil novecientos noventa y tres (1993).-

V I S T O S:

La firma de abogados Rivera y Rivera ha presentado demanda en la que pide a la Corte Suprema que declare que son inconstitucionales los artículos 1, 2 y 18 del acuerdo No. 5 del 23 de enero de 1980, dictado por el Consejo Municipal del Distrito de Panamá, mediante el cual se establece el régimen impositivo municipal y los artículos 74, 75 y 94 de la Ley 106 de 1973.

La parte demandante considera que las normas jurídicas por ella impugnadas han infringido los artículos 17, 19, 32, 43, 48, 231, 242, 243 y 261 de la Constitución Nacional.

I. El acuerdo No. 5 DE 1980 ha sido derogado.

El Pleno observa, en primer lugar, que el acuerdo No. 5 de 23 de enero de 1980, fue derogado por el acuerdo No. 56 de 9 de octubre de 1991, publicado en la G.O. No. 21,698 del 4 de enero de 1991, el cual establece el nuevo régimen impositivo del Municipio de Panamá. Como se trata de un acuerdo municipal derogado y no se discute aquí si se aplica a un caso concreto en razón de la ultraactividad de la norma derogada, el Pleno considera que ha desaparecido el objeto litigioso en este proceso constitucional en cuanto a dicho acuerdo se refiere.

II. Fundamentos de la demanda.

El demandante afirma que los artículos 74, 75 y 94 de la Ley No. 106 de 1973 infringen los artículos 19, 242, 243 y 261 de la Constitución Nacional.

Las normas legales impugnadas son del siguiente texto:

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

"ARTICULO 75. Son gravables por los Municipios las actividades siguientes:

1. Agencias y representaciones de fábricas o empresas comisionistas, distribuidores, publicitarias y de viajes en los municipios donde tengan su domicilio;
2. Anuncios y rótulos;
3. Aparatos de juegos mecánicos permitidos y de ventas automáticas de productos;
4. Aprovechamientos;
5. Barberías y peluquerías;
6. Bailes, balnearios y lugares de recreaciones.
7. Billares.
8. Estaciones de venta de gasolina, kerosene, diesel y demás derivados;
9. Cajas de música (sinfonolas) y con pantallas;
10. Casa de empeño, de préstamos, bancos privados, capitalizadoras y financieras y empresas de Fondos Mutuos.
11. Hoteles, casa de huéspedes, pensiones, moteles similares;
12. Casas de alojamiento ocasional y prostíbulos, cabarets y boites;
13. Casetas sanitarias;
14. Cementerios públicos y privados (inhumaciones, renovaciones, ventas y alquileres de bóvedas y lotes);
15. Canteras y extracciones de tierras, arcillas o tierras arcillosas con fines industriales o comerciales.
16. Cantinas y bodegas;
17. Compraventa de artículos y accesorios.
18. Comercio al por mayor y por menor.
19. Empresas de seguros de cualquier clase y de compraventa y administraciones, bienes raíces

- en los municipios de su domicilio comercial;
20. Descascaradoras de granos;
 21. Edificaciones y reedificaciones.
 22. Espectáculos públicos de carácter lucrativo;
 23. Floristerías;
 24. Estudios fotográficos, de televisión, cinematográficos, cinematógrafos, y los anuncios comerciales que se exhiben en éstos. (. . .)
 25. Funerarias o velatorios privados con fines comerciales;
 26. Heladerías, refresquerías y pasteurizadoras;
 27. Industrias, fábricas talleres y actividades manufactureras de cualquier clase en los municipios;
 28. Juegos permitidos;
 29. Lavanderías y tintorerías;
 30. Laboratorios y clínicas comerciales e industriales de propiedad privada o de servicio público;
 31. Mataderos y zahurdas (servicio de matanza, acarreo de carnes, lavado de entraña, depósito de entrañas, depósito de carnes y cueros, extracción de grasas, corrales);
 32. Mercados privados (derechos de bancos);
 33. Mercados Públicos (participación en la renta nacional derivada de éstos;
 34. Panaderías, dulcerías y reposterías;
 35. Participación en otras rentas nacionales;
 36. Perros;
 37. Pesas, medidas y aparatos para medir energía, líquidos, gas y otras especies;
 38. Salones de belleza;
 39. Torrefacción de café;
 40. Trapiches comerciales;
 41. Restaurantes y fondas;
 42. Clubes de mercancías;
 43. Aserríos y Aserraderos;
 44. Vehículos;

45. Venta de mercaderías extranjeras al por menor;
46. Venta nocturna de licores al por menor;
47. Uso de aceras y calles con fines de lucro;
48. Cualquier otra actividad lucrativa."

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

En relación con el artículo 94 la demandante sostiene que infringe el artículo 19 de la Constitución. El texto de esta norma es el siguiente:

"ARTICULO 19: No habrá fueros o privilegios personales ni discriminación por razón de raza, nacimiento, clase social, sexo, religión o ideas políticas."

Esta infracción se da porque, según la firma demandante, los contribuyentes ubicados en un barrio o corregimiento del Distrito de Panamá como el Chorrillo, no tienen iguales ingresos que los ubicados en San Francisco y permite a los Municipios crear ventajas o privilegios para unos contribuyentes.

Considera también la demandante que los artículos 74 y 75 de la Ley 106 de 1973 infringen el artículo 242 de la Constitución, cuyo texto es el siguiente:

"ARTICULO 242: Son municipales los impuestos que no tengan incidencia fuera del Distrito, pero la Ley podrá establecer excepciones para que determinados impuestos sean municipales a pesar de tener esa incidencia. Partiendo de esa base, la Ley establecerá con la debida separación las rentas y gastos nacionales y los municipales."

Los artículos 74 y 75 infringen esta norma, según la demandante, porque no establecen la separación entre las rentas y gastos nacionales y los municipales.

También sostiene la firma de abogados demandante que los artículos 74 y 75 de la Ley 106 infringen el artículo 243 de la Constitución. Esta norma tiene el siguiente texto:

"ARTICULO 243: Serán fuente de ingreso municipal, además de las que señale la Ley conforme al artículo

anterior, las siguientes:

1. El Producto de su áreas o ejidos lo mismo que de sus bienes propios.
2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios.
3. Los derechos sobre espectáculos públicos.
4. Los impuestos sobre expendio de bebidas alcohólicas.
5. Los derechos, determinados por la Ley sobre extracción de arena, piedra de cantera, tosca, arcilla, coral. cascajo y piedra caliza.
6. Las multas que impongan las autoridades municipales.
7. Las subvenciones estatales y las donaciones.
8. Los derechos sobre extracción de maderas, explotación y tala de bosques.
9. El impuesto de degüello de ganado vacuno y porcino que se pagará en el Municipio de donde proceda."

El artículo 74 infringe la norma arriba transcrita, sostiene la parte demandante, porque el artículo 243 señala cuáles pueden ser las fuentes de ingresos municipales y los artículos 74 y 75 prevén que pueden ser gravadas rentas que hayan sido gravadas por la nación.

Por último, la demandante sostiene que las normas por ella impugnadas han infringido el artículo 261 de la Constitución. El texto de esta norma es el siguiente:

"ARTICULO 261: La Ley procurará, hasta donde sea posible, dentro de la necesidad de arbitrar fondos públicos y de proteger la producción nacional, que todo impuesto grave al contribuyente en proporción directa a su capacidad económica."

Considera el demandante que la norma por ella impugnada, sobre todo el artículo 94 de la Ley 106, infringe el principio de proporcionalidad contributiva porque el mismo no recoge los elementos que configuran ese principio.

III. La opinión de la Procuradora de la Administración.

La Procuradora de la Administración encargada, Lic. Janina Small, emitió concepto sobre la demanda mediante la Vista No. 204 de 20 de mayo de 1991.

Considera la representante del Ministerio Público que las tres normas jurídicas cuya declaración de inconstitucionalidad pide la parte demandante no son inconstitucionales.

En primer lugar, la citada funcionaria estima que el artículo 94 de la Ley 106 de 1973, no infringe el artículo 19 de la Constitución

porque no crea privilegios personales sino que toma en cuenta elementos objetivos para fijar la tarifa de determinados tributos municipales. La mencionada funcionaria cita al constitucionalista Dr. César Quintero quien al referirse al párrafo final del artículo 21 de la Constitución de 1946, correspondiente al artículo 19 de la actual, señala que "la Constitución no prohíbe que halla o se establezcan distinciones legales entre los habitantes del Estado. Lo que prohíbe pues, es que haya distingos... distingo entraña una limitación o restricción injusta; un trato desfavorable para determinada persona, que, en principio se hayan en la misma circunstancia de las que reciben un trato favorable. El concepto de distingo, se identifica con el de discriminación". (Derecho Constitucional, Tomo I, Imprenta Lehmann, Costa Rica, 1967, Pág. 142).

Considera la Procuradora de la Administración que tampoco se ha infringido el artículo 242 de la Constitución por parte de los artículos 74 y 75 de la Ley 106 de 1973, porque los mismos contienen solamente los principios básicos de la Tributación Municipal.

En cuanto al artículo 242 de la Constitución la Procuradora de la Administración señala que ya la Corte dictó una sentencia el 11 de abril de 1989, en la que se pronunció sobre la constitucionalidad de la frase "Otras actividades lucrativas comerciales no especificadas" del artículo 2 del Acuerdo No. 5 de 23 de enero de 1980, que es concordante con el numeral 48 del artículo 75 de la Ley 106 de 1973. En esa sentencia, que se integra al bloque de la Constitucionalidad por la doctrina que contiene, la Corte señaló lo siguiente:

"De esta manera, el Legislador, siguiendo el mandato constitucional, ha separado en forma minuciosa, los impuestos que constituyen la renta municipal. Establece facultades a los Consejos Municipales, para que en sus respectivas áreas geográficas, graven con impuestos y contribuciones, entre otras, a todas las actividades lucrativas.

A pesar de que la lista de actividades gravables por los municipios es bastante comprensiva de las actividades "industriales, comerciales o lucrativas" que pueden darse en un Distrito, el Legislador no quiso tomar riesgo de que otras actividades lucrativas pudieran estarse desarrollando o se desarrollaran en el futuro, y que las mismas por no estar incluidas en esa enumeración, no pudieran gravarse. Por ello, en lugar de seguir el principio de número cerrado, en el que si se diera ese evento, fuera necesario dictarse otra Ley para permitir incorporar esa materia a las actividades gravables por los Municipios, lo que estableció fue una solución permanente, con una fórmula que hiciera posible legalmente, que cualquier otra actividad lucrativa, no descrita en el artículo 75 de la Ley 106 de 1973, modificado por la Ley 52 de 1984 sea gravable por el Municipio.

Con ello no se cae en una determinación o no especificación de la actividad sobre la que recae el impuesto. Basta con que sea una actividad lucrativa que se desarrolle en el Municipio, no listada en el resto de los numerales del varias veces citado artículo 75, para que tal actividad pueda ser gravada, lo que convierte el impuesto

así fijado, como un tributo municipal establecido conforme a la Ley." (Sentencia de 11 de abril de 1989, Pleno de la Corte Suprema de Justicia)."

Por último, la Procuradora tampoco estima infringido el artículo 261 de la Constitución porque la capacidad económica de cada contribuyente a quien hace alusión la norma constitucional, se debe determinar en los casos concretos de conformidad con los criterios previstos en el artículo 94 de la Ley 106 de 1973.

IV- La potestad tributaria: naturaleza, clases y limitaciones.

Es de gran importancia no perder de vista que aquí debemos esclarecer, en primer término, lo concerniente a la potestad tributaria del Estado, como un elemento dimanante de su soberanía.

El tratadista argentino Héctor Villegas ha señalado que la potestad tributaria es "la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención" (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ed. Depalma, 4a. edición, Buenos Aires, 1990, Tomo I, pág. 184). Esa potestad es ilimitada en cuanto al número y clase de tributos que puede crear el Estado, es inderogable, no es transferible y es imprescriptible.

En nuestro ordenamiento constitucional la potestad tributaria tiene una serie de limitaciones dentro de las cuales debe ejercerse. Si bien la potestad tributaria es ilimitada en cuanto a las manifestaciones de riqueza que puede gravar con tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales), como lo ha destacado el tratadista italiano Luigi Rastello (Diritto Tributario, 3a. edición, Ed. Cedam, Padua, 1987, pág. 136), no es menos cierto que esa potestad está limitada en cuanto debe ejercerse de acuerdo con el principio de legalidad o respetando la reserva de la ley que consagra el artículo 48 de la Constitución, en cuanto a la forma, y no debe exceder de límites materiales que entrañen, más que un tributo, una confiscación de bienes prohibida por el artículo 30 de la Constitución, ni traducirse en discriminaciones contra determinados contribuyentes respetando la capacidad económica de los mismos, según se desprende de los artículos 19 y 261 de la Constitución, en cuanto al fondo de los tributos se refiere.

Ahora bien, la potestad tributaria del Gobierno Central es originaria, mientras que la potestad tributaria de los Municipios es derivada. Esto es así porque la primera es ilimitada en cuanto a los tributos que puede crear y emana de la soberanía del Estado, mientras la segunda se encuentra limitada a las materias que la ley le permita gravar a los Municipios y, por lo tanto, emana principalmente y en forma inmediata de la ley. Como bien lo destaca el profesor Rastello, la potestad tributaria municipal no faculta a los Municipios para "inventar" tributos propios (op. cit. pág. 143) no determinados previamente por la ley que, en nuestro caso, es la Ley 106 de 1973. Este es el sentido del artículo 243 de la Constitución: los Municipios no pueden crear mediante acuerdos municipales otros tributos distintos de los previstos en la Ley 106 de 1973 u otra ley que al efecto se dicte. Su potestad tributaria no es pues soberana, ilimitada sino derivada.

Por otra parte, el principio de que los Municipios no pueden gravar lo que ya ha sido gravado por la Nación tiene rango constitucional pues se deriva del artículo 242 de la Constitución que requiere

que las rentas municipales y las nacionales sean separadas, es decir, que no provengan de los mismos tributos, además de los aspectos contables de dicha separación.

El Pleno pasa a examinar, a la luz de lo expuesto anteriormente, los cargos de inconstitucionalidad que se endilgan a los artículos 74, 75 y 94 de la Ley 106 de 1973.

En cuanto a los artículos 74 y 75 de la Ley 106 considera el Pleno que los mismos no infringen los artículos 242 y 243 de la Constitución.

Es cierto que el artículo 74 señala que son gravables por los Municipios todas las actividades industriales, comerciales y lucrativas de cualquier clase que se realicen en el distrito y que el artículo 75 en su numeral 48 dispone que es gravable "cualquier otra actividad lucrativa además de las enumeradas expresamente en dicho artículo". Sin embargo, ambas normas legales en el fondo no hacen más que desarrollar las normas constitucionales antes señaladas porque dan a los Municipios el marco legal dentro del cual pueden establecer tributos.

El citado numeral 48 del artículo 75 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. Pero esta norma no permite a los Municipios gravar lo que ya ha sido gravado por la Nación ni tampoco faculta a los municipios para "inventar" cualquier tributo ya que, por ejemplo, es evidente que no podrían los Municipios gravar con impuestos actividades que no sean lucrativas. En todo caso los tributos municipales deberán constar en forma expresa y detallada en el respectivo acuerdo municipal que los regula.

En cuanto al artículo 94 de la Ley 106 estima el Pleno que aquél al detallar los factores que se han de tomar en cuenta para determinar los diversos grupos de contribuyentes municipales lo que hace es desarrollar los elementos que deben tomarse en cuenta para evaluar la capacidad económica de los contribuyentes a la que hace referencia el artículo 261 de la Constitución.

El artículo 94 de la Ley 106 de 1973 no infringe el artículo 19 de la Constitución porque no contiene distinciones legales injustas tendentes a favorecer, sin razón que lo justifique, a unos grupos de contribuyentes frente a otros. Basta con que la norma jurídica dispense un tratamiento igual para aquellos contribuyentes municipales que se encuentren en igualdad de condiciones para que la misma no infrinja el artículo 19 de la Constitución. No hay que perder de vista que todos los contribuyentes no se encuentran en las mismas circunstancias y la ley puede prever tratamientos diferenciados, con justificación, sin que esto entrañe una discriminación.

De todo lo anterior se deduce que carecen de fundamento los cargos formulados en la demanda.

En consecuencia, el **P L E N O DE LA CORTE SUPREMA**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, **DECLARA** que no son inconstitucionales los artículos 74, 75 y 94 de la Ley 106 de 1973.

Notifíquese y Cúmplase!

(FDO) ARTURO HOYOS (FDO) CARLOS LUCAS LOPEZ (FDO) RODRIGO MOLINA A.
(FDO) JUAN A. TEJADA MORA (FDO) RAUL TRUJILLO MIRANDA (FDO) FABIAN A. ECHEVERS (FDO) JOSE MANUEL FAUNDES (FDO) MIRTZA ANGELICA FRANCESCHI DE AGUILERA (FDO) AURA E. GUERRA DE VILLALAZ (FDO) CARLOS HUMBERTO CUESTA, SECRETARIO GENERAL.-