

Panamá, 7 de julio de 2003.

Licenciado
César A. Constantino
Comisionado Presidente
Comisión de Libre Competencia y
Asuntos del Consumidor (CLICAC)
E. S. D.

Señor Comisionado Presidente:

Conforme a nuestras atribuciones constitucionales y legales como consejera jurídica de los servidores públicos administrativos que nos consulten sobre la interpretación de la ley o procedimiento a seguir en un caso concreto; procedo a ofrecer la asesoría solicitada mediante nota No.CP-199/CAC/JB/gv de 17 de junio de los corrientes con la cual requiere nuestro criterio sobre la **aplicación del 20% de descuento en los honorarios por la prestación de servicios profesionales y técnicos a beneficio de jubilados y pensionados según el artículo 1, numeral 10 de la Ley 6 de 1987.**¹

Fundamentos para apoyar la consulta elevada

“La finalidad de la presente consulta obedece a la necesidad de uniformar un criterio jurídico cónsono a seguir con respecto a las quejas presentadas por los beneficiarios de dicha Ley e investigaciones de oficio, realizadas por esta institución en cuanto al descuento del 20% que se le debe aplicar a los honorarios por servicios técnicos y profesionales.

El artículo 1, numeral 10 de la Ley 6 de 1987 dice así:

‘Los panameños o extranjeros residentes en el territorio nacional que tengan cincuenta y cinco (55) años o más, si son mujeres; o sesenta (60) años o más, si son varones; y todos los jubilados y pensionados gozarán de los siguientes beneficios:

...

10. Descuento de 20% de los honorarios por servicios técnicos y profesionales.

...

¹ Por la cual se adoptan medidas en beneficio de los ciudadanos jubilados, pensionados, de la tercera y cuarta edad y se crea y reglamenta el impuesto de timbre denominado paz y seguridad social; modificada por la Ley 18 de 1989, Ley 15 de 1992, Ley 37 de 2001 y Ley 14 de 2003.

Es nuestro criterio de que la disposición antes citada no establece de manera definida qué actividades comprenden los servicios profesionales y los servicios técnicos.

Somos de la opinión que las profesiones liberales son aquellas que se ejercen en base a una carrera adquirida en un centro de educación universitario, por medio de un título habilitante, pero **existen numerosas situaciones de profesionales sin un título, que pueden ejercer la actividad de un profesional a partir de una constancia o certificación extrauniversitaria** como lo son los mecánicos, plomeros, electricistas, entre otros.

En este orden de ideas podemos excluir de dichos casos a aquellos profesionales o técnicos que en condiciones de subordinación jurídica o dependencia económica, laboran bajo contratación de una persona jurídica con licencia comercial para ejercer actividades en las cuales se brinda algún tipo de servicio profesional o técnico, como lo es el caso de los salones de belleza, talleres de reparaciones, firmas de abogados y contadores entre otros.

Tenemos esta seria duda en la interpretación de la norma citada, en vista que la Ley establece una lista de los beneficios por actividad económica y las reglas de interpretación de las Leyes nos indican que el literal 10 del artículo 1, de la Ley 6 de 1987 debe interpretarse de forma restringida.

Es nuestro criterio que para una mejor protección de los beneficiarios de la Ley 6 de 1987 se debe comprometer la responsabilidad de dichos profesionales cuyo servicio de índole científico, tecnológico o técnico reviste de singular consideración.

Las preguntas a continuación están relacionadas con la interpretación y alcance del numeral 10 del artículo 1, de la Ley 6 de 1987:

1. ¿Qué se entiende por 'honorarios profesionales'?
2. ¿Qué actividades comprenden los servicios profesionales y los servicios técnicos?
3. ¿A qué grupo de personas están delimitadas dichas actividades?
4. ¿Puede una empresa cobrar en concepto de honorarios profesionales o servicios técnicos?"

Criterio de la Procuraduría de la Administración

Para iniciar el análisis solicitado, citamos primeramente el criterio del Dr. Hugo Silvestre sobre las profesiones liberales. Veamos:

*“Se llama **profesión liberal** a aquella actividad en la que el poseedor de un título (por lo general Universitario), ejerce la profesión que inviste, en forma independiente y sin ninguna relación de dependencia con empleador alguno.*

Dentro de los profesionales liberales están incluidos los ingenieros, abogados, médicos, dentistas, etc., y muchos otros del mas diverso carácter.

*Sus emolumentos o ingresos tienen, casi siempre, el nombre de **honorarios**, y los mismos son fijados en aranceles especiales.*

Cuando el profesional está a sueldo en alguna empresa, su situación se convierte en la misma que la de cualquier otro empleado, en lo que se refiere a los derechos que le han otorgado las leyes laborales.

La jurisdicción ha considerado en tales casos que no interesa la forma en que se efectúe la remuneración, ya sea como sueldo fijo o como percepción de honorarios.

Pero ha hecho sin embargo, algunas distinciones atendiendo a la situación de hecho en la que el profesional presta sus servicios jurís. El médico que, mediante el pago de una cantidad convenida de antemano, se obligó a atender a los empleados y obreros de una sociedad que concurran a su domicilio, en el día y la hora fijada, a remitirle la foja de atenciones y alta de los obreros sometidos a examen médico, no está vinculado por un contrato de empleo con la citada sociedad.”²

Con referencia a lo arriba mencionado, la **Constitución Política** claramente establece en el **artículo 40** lo concerniente a la **libertad de profesión**.

Esta libertad está recogida dentro del Título III de ‘*Derechos y Deberes Individuales y Sociales*’, Capítulo I, ‘**Garantías Fundamentales**’ y, ello tiene su razón de ser en el hecho de **que este derecho está concebido como un derecho inalienable** que tiene toda persona de escoger y ejercer la profesión a su libre albedrío, sin distinciones o discriminaciones de ninguna clase, de allí entonces que la Carta Política lo garantice. Este artículo 40 literalmente dice:

*‘ARTÍCULO 40. Toda persona es libre de ejercer **cualquier profesión u oficio** sujeta a los reglamentos que establezcan la Ley en lo relativo a idoneidad, moralidad, previsión y seguridad sociales, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias.*

No se establecerá impuesto o contribución para el ejercicio de las profesiones liberales y de los oficios y las artes.’

La Procuraduría de la Administración, en su dictamen **C-149 de 3 de julio de 2000**, señaló al respecto como sigue:

*“El precepto actual, en primer lugar, estatuye el principio general de que toda persona, **sin discriminación de ninguna naturaleza**, tiene el derecho no sólo de ejercer, sino además de escoger la carrera, profesión u oficio que le plazca, siempre que cumpla con las condiciones legales, las cuales deben versar sobre asuntos de idoneidad, como es el caso de la abogacía o la medicina; moralidad, previsión y seguridad sociales, con el propósito de que el ejercicio de un oficio no vaya en detrimento de las asociaciones;*

² Diccionario Jurídico de Trabajo, Dr. Hugo Silvestre, Edit. Claridad S.A., Buenos Aires, 1960, pág. 153.

en el caso de la colegiación, sindicación y cotizaciones obligatorias, se hace referencia a garantías de facultades a favor de quienes ejerzan una profesión, con el propósito de que puedan agruparse, a fin de promover el bien posible y el desarrollo de la profesión u oficio ejercido.

Estas condiciones, más que limitaciones, constituyen un mecanismo en beneficio de la sociedad, la cual, debe ser protegida de posibles calamidades que pudieran originarse por el ejercicio de una profesión, las cuales, todas, en última instancia deben propiciar el bien colectivo...

...la actividad profesional no está sujeta a ningún gravamen, impuesto o contribución, toda vez que así lo consagra la Constitución Política. Cabe añadir, que igual regla rige para los profesionales del Derecho.

En este orden de ideas, citamos el **Fallo del Pleno de la Corte Suprema de Justicia de 9 de septiembre de 1977**, el cual es del tenor siguiente:

“Literalmente definida, una actividad lucrativa es aquella que rinde una utilidad, una ganancia o provecho sin que importe si el origen es comercial o no.

En el caso de los corredores de aduanas no podría ser comercial, pues como hemos dicho, éstos no pueden ejercer el comercio. No obstante, el recibo de honorarios de parte de los clientes permite clasificar a los Corredores de Aduanas entre aquellos que ejercen una actividad no comercial sino profesional.

*Dicha actividad lucrativa si bien no puede enmarcarse en estricto sentido, dentro de las profesiones liberales, por no tratarse de una profesión académica, si bien constituye un **oficio**, habida cuenta de que **la actividad a que se dedica el agente corredor de aduanas es una ocupación habitual de orden intelectual que ejerce el agente corredor de aduanas en provecho propio.***

Y como se define claramente del artículo 40 inciso final, de la Constitución Política, los oficios no pueden ser gravados con impuestos o contribuciones.”

No obstante, **los profesionales liberales están obligados a pagar el impuesto sobre la renta**, de acuerdo a la aclaración vertida en otro dictamen de este despacho, el **C-251 de 27 de octubre de 2000**. Veamos:

“Conviene señalar sin embargo, que las personas que desempeñan profesiones liberales, oficio o artes, no están exentas del pago del impuesto sobre la renta.

Ello es así, porque este gravamen no incide sobre el ejercicio mismo de las actividades mencionadas en el artículo 40 de la Constitución Política, toda vez que el impuesto sobre la renta se aplica solamente sobre los ingresos que estas actividades producen.

Por esta razón, quienes desempeñen las referidas actividades las pueden ejercer sin obstáculo alguno, con la sola obligación de cumplir con el

impuesto sobre la renta aplicado a los ingresos, en la medida que ellos sean gravados por las leyes tributarias de la República.”

Por su parte, la **Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia**, se pronunció sobre un caso similar en **Auto de 6 de noviembre de 1992**, en los siguientes términos:

“Sobre los actos de comercio que supuestamente causan el impuesto de la licencia comercial, y la necesidad de la misma, estima la Sala que los señalados por la institución estatal forman parte de la actividad profesional que desarrolla la empresa, y que no debe considerarse mercantiles puesto que no tienen una finalidad lucrativa.

Las sociedades anónimas, sociedades mercantiles por naturaleza, no pueden cobijar el ejercicio de una profesión liberal puesto que el propio Código de Comercio señala expresamente que las Sociedades Mercantiles se constituyen con el fin exclusivo de realizar actos de comercio.

El texto legal comentado señala:

‘Artículo 249: Las sociedades mercantiles sólo podrán constituirse con objeto de ejecutar conjuntamente actos de Comercio...’

La inteligencia de la norma es clara al expresar que las sociedades mercantiles se constituyen con el objeto de realizar actos de comercio, y no para ejercer un arte o profesión.

*Las profesiones liberales por tanto, requieren constituirse bajo un género social distinto, como sería el de **Sociedades Civiles**, cuya naturaleza difiere sustancialmente de las sociedades mercantiles, en que **no tiene por finalidad la especulación lucrativa.***

Esta superioridad desea hacer un llamado de atención a las Sociedades Mercantiles que actualmente están constituidas con la finalidad de ejercer profesiones liberales, para que tomen en cuenta el criterio esbozado por la Sala en este sentido.

*Finalmente y en vista de que la controversia en estudio gira en torno a la aplicación del Impuesto de Licencia Comercial, y que se ha expuesto que el mismo no es aplicable a la CLINICA ARANGO ORILLAC, S.A., **este Tribunal debe acceder a lo impetrado por el recurrente.***

*En consecuencia, la Sala Tercera de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, **DECLARA QUE ES ILEGAL la Resolución N°.213-4797 de enero expedida por la Administración Regional de Ingresos de la Provincia de Panamá, por lo que la CLINICA ARANGO ORILLAC, S.A., (CLARO S.A.) no está obligada al pago de impuesto”.***

Reiterando lo anterior, el **Pleno de la Corte Suprema de Justicia** dictaminó mediante Sentencia del de **21 de julio de 1993** como sigue:

*“El principio constitucional contenido en el artículo 40 ampara desde luego a las **personas naturales en su libertad para ejercer cualquier profesión u oficio**, con las únicas limitaciones consignadas en la Ley **y no a las personas jurídicas**, cuya existencia surge del cumplimiento de las leyes que regulan esa materia motivada por el deseo de obtener ganancias o beneficios en los negocios o actividades que llevar a cabo”*

De conformidad con esta Sentencia, este principio constitucional debe entenderse en el sentido de que pueden ser gravadas con el impuesto municipal, por ejemplo, las **clínicas y laboratorios privados** sólo cuando los mismos se dediquen a la explotación comercial, es decir, cuando la actividad ejercida sea con fines mercantiles o lucrativos.

Es de suma importancia tener presente **que las clínicas y laboratorios privados no siempre explotan el comercio**, sino que las mismas pueden estar dedicadas solamente al ejercicio profesional, actividad que, por disposición constitucional (art. 40) no puede ser gravada.

Posteriormente, la **Corte Suprema de Justicia**, mediante la **Sentencia de fecha 12 de agosto de 1994**, reafirmó el criterio vertido en las Sentencias anteriores, indicando que:

“El Pleno considera necesario agregar que la apuntada decisión no implica que le esté vedado a los Municipios establecer, mediante Acuerdo Municipal, impuestos que recaigan sobre hospitales y clínicas privadas, en la medida en que la actividad se realice con carácter mercantil y lucrativo.

*Tal es el caso, por ejemplo, de las **clínicas y hospitales o laboratorios que son de propiedad de empresas, normalmente de sociedades anónimas, dentro de las cuales el médico o profesional recibe su sueldo u honorario por el servicio que él presta a la empresa”.***

En base a todo lo expresado, podemos concluir lo siguiente:

- La **libertad de profesión** es una **garantía constitucional** por ser ésta un **derecho inalienable**.
- Los **honorarios profesionales** son los emolumentos o ingresos de los profesionales liberales.
- Los **profesionales liberales** son todos aquellos poseedores de un título que es necesario para ejercer cualquier profesión u oficio sujeto a los reglamentos que establezcan la Ley en lo relativo a idoneidad, moralidad, previsión y seguridad sociales, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias.

- Los profesionales liberales **se ejercen en forma independiente** y sin ninguna relación de dependencia con empleador alguno.
- **La actividad profesional no está sujeta a ningún gravamen**, impuesto o contribución por el hecho de cobrar en concepto de honorarios profesionales o servicios técnicos prestados.
- Los profesionales liberales sin embargo, están obligados a pagar el impuesto sobre la renta.
- Las sociedades anónimas -sociedades mercantiles por naturaleza-, no deben cobijar el ejercicio de una profesión liberal.
- Las profesiones liberales deben constituirse bajo el género social de Sociedades Civiles, que no tienen por finalidad la especulación lucrativa y cuya naturaleza difiere sustancialmente de las sociedades mercantiles.
- No obstante, hasta tanto no se ponga en práctica lo sugerido en Fallo de 6 de noviembre de 1992 de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, **una empresa puede cobrar en concepto de honorarios profesionales y/o servicios técnicos.**

Tomando en cuenta las conclusiones vertidas, deseamos expresar a continuación algunas importantes recomendaciones en torno al numeral 10 del artículo 1 de la Ley 6 de 1987.

Ante todo, no hay que desconocer el fuerte impacto que ha tenido en nuestra sociedad la recién implementada reforma tributaria, sobre todo en la pequeña y mediana empresa y en los negocios emergentes mejor conocidos como informales, estos son, los prestadores de servicios ambulantes que no cuentan con los medios económicos suficientes para laborar dentro de un local adecuado.

Precisamente para paliar la carga tributaria de estos prestadores de servicios que trabajan a nivel de supervivencia pues son magros los reales ingresos que registran sus cajas, es por lo que se ha restringido el pago de los nuevos tributos a aquellos prestadores de servicios que devenguen treinta y seis mil balboas anuales en razón de sus actividades profesionales y comerciales.

Recomendamos por ende, que el descuento del 20% de los honorarios por servicios técnicos y profesionales a beneficio de jubilados y pensionados, sea aplicado a los prestadores de servicios profesionales y técnicos de acuerdo a similares parámetros.

Si bien es cierto que la Ley 6 de 1987 fue creada para rendir el justo reconocimiento al grupo social de jubilados y pensionados mediante variados descuentos que pudieran compensar los bajos ingresos recibidos de la pensión de

jubilación; no es menos cierto que los pequeños, emergentes e informales prestadores de servicios profesionales y técnicos están también tratando de sobrevivir decentemente y este esfuerzo igualmente debe ser reconocido.

Esperamos que las medidas que el caso amerita puedan ser tomadas y aplicadas de la manera más práctica y expedita posible pues no habrán sino consecuencias positivas redundantes a todo los niveles de la sociedad.

Con la pretensión de haber orientado y aclarado su solicitud, me suscribo de usted.

Atentamente,

Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración.

AMdeF/111/hf.