

29 de abril de 2003

**Proceso de
Inconstitucionalidad.**

El Licenciado Carlos A. Reyes Vásquez y el Licdo. Ariel Corbetti (sustituto), en representación de: **Federación de Asociaciones de Panamá (FEDAP), Unión Nacional de Abogadas (UNA), Colegio de Ingenieros Agrónomos de Panamá (CINAP), Colegio de Contadores Públicos Autorizados de Panamá y de la Sociedad Panameña de Ingenieros y Arquitectos (SPIA),** contra varios términos del **artículo 1057 del Código Fiscal** modificado por la Ley 61 de 26 de diciembre de 2002.

Concepto.

Honorable Magistrado Presidente del Pleno de la Corte Suprema de Justicia.

Comparecemos ante Vuestra distinguida Magistratura, con la finalidad de emitir formal concepto en torno a la Demanda de Inconstitucionalidad interpuesta por el Licdo. Carlos A. Reyes Vásquez y el Licdo. Ariel Corbetti contra varias frases del artículo 1057-V del Código Fiscal modificado por la Ley 61 de 26 de diciembre de 2002.

En este proceso, intervinimos con fundamento en el artículo 5, numeral 1, del Libro Primero, de la Ley N°38 de 2000 y en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 2563 del Código Judicial, según el cual le corresponde a este Despacho emitir concepto, entre otros, respecto a las demandas de inconstitucionalidad que se presenten ante la Corte Suprema de Justicia; por consiguiente, procedemos a ejercer esta atribución Constitucional y legal, como se expone a continuación:

I. El acto acusado de inconstitucional:

En el presente proceso Constitucional se impugnan unas frases contenidas en el artículo 1057-V del Código Fiscal, modificado por el artículo 12 de la Ley N°61 de 26 de diciembre de 2002, que dispone lo siguiente:

Artículo 1057-V: Se establece un Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales y **la Prestación de Servicios** (ITBMS).

PARÁGRAFO 1. Causará el impuesto, en la forma en que se determina en estas disposiciones:

a. ...

b. **La prestación de todo tipo de servicios** por comerciantes, productores industriales, **profesionales**, arrendadores de bienes y **prestadores de servicios en general**, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia.

Quedan comprendidas en el concepto de prestación de servicios operacionales tales como:

1. **La realización de obras con o sin entrega de materiales.**

2. **La intermediaciones en general.**

3. ...

PARÁGRAFO 4. Son contribuyentes de este impuesto:

a. Las personas naturales, las sociedades con o sin personería jurídica que, en el ejercicio de sus actividades, realicen los hechos gravados y actúen como transferentes de bienes corporales muebles **y/o como prestadores de servicios.**

En este caso, no serán considerados contribuyentes del impuesto los pequeños productores, comerciantes **o prestadores de servicios**, que durante el año anterior hayan tenido un ingreso bruto promedio mensual no superior a los tres mil balboas (B/.3,000.00) y sus ingresos brutos anuales no hayan sido superiores a treinta y seis (B/.36.000.00).

PARÁGRAFO 5: La base imponible es:

a.

b.

c. En las daciones de pago, en los aportes a las sociedades o en cualquier otro hecho gravado que transfiera el dominio del bien corporal mueble **o se preste un servicio:** el valor de los bienes transferidos o servicios prestados.

PARÁGRAFO 9-A: Las personas que trabajen en profesiones u oficios por su propia cuenta o en forma independiente que se dediquen exclusivamente a la prestación de servicios profesionales, liquidarán y pagarán trimestralmente este impuesto." (El énfasis corresponde a las frases acusadas de inconstitucionales).

II. Norma de la Constitución Política de la República que se estima infringida y el concepto de tal violación, expuestos en la demanda:

El Licdo. Carlos A. Reyes Vásquez, estima que las frases citadas, del artículo 1057-V del Código Fiscal, modificado por el artículo 12, de la Ley N°61 de 26 de diciembre de 2002, "Que dicta Medidas de Reordenamiento y Simplificación del Sistema Tributario", infringen el artículo 40 de la Constitución Política, que indica:

"Artículo 40: Toda persona es libre de ejercer cualquier profesión u oficio sujeta a los reglamentos que establezca 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."

El demandante señala que las reformas al artículo 1057-V del Código Fiscal, introducidas en virtud de la Ley N°61 de

2002, tienen como finalidad: "someter el ejercicio de las artes, los oficios y las profesiones liberales a un impuesto que prohíbe la Constitución Nacional en su artículo 40. Siendo que las artes, oficios y las profesiones liberales se caracterizan por ser de orden intelectual y por ser ejercidas de manera independiente y libre, la imposición de un impuesto, como el que se discute, implica establecer una barrera a la libre expresión de pensamiento y de crear, además, el libre derecho al trabajo.

Aunado a lo anterior, el apoderado judicial de las Asociaciones demandantes, indica que: "No está de más repetir que las normas impugnadas declaran como contribuyentes del impuesto ITBMS directamente al prestador de todo tipo de servicios, independientemente de que el prestador ejerza una profesión liberal, un arte o un oficio, lo cual implica establecer un impuesto, cuya obligación tributaria **recae directamente sobre el profesional que presta el servicio y sobre la actividad que realiza**, lo cual es claro impedimento al libre ejercicio de la profesión y al trabajo, tal como lo establece el artículo 40 de la Constitución Nacional... (Las negritas son del demandante) (Ver foja 10 del expediente judicial).

III. Examen de Constitucionalidad efectuado por la Procuraduría de la Administración:

La Ley es un requisito indispensable para la existencia de un tributo, ya a través de ésta se crea una obligación, prescindiendo de la voluntad del obligado y se logran imponer cargas tributarias de carácter general e impersonal.

Nuestra Constitución Política, en el artículo 48, establece: "Nadie está obligado a pagar contribución ni

impuesto, que no estuviese legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prescrita por las Leyes.”

Al respecto, Ramón Valdés Costa, en su obra “Curso de Derecho Tributario”, expresa lo siguiente:

“...los tributos se caracterizan por ser los recursos que el Estado requiere para la satisfacción de los súbditos con criterios políticos, con base en los principios de la capacidad contributiva, el beneficio, o la contraprestación como lo exponemos en *Instituciones...* Los tributos, pues, tienen su *ratio legis* en la necesidad de obtener recursos para cubrir los gastos normales e indispensables de la sociedad; los recargos y multas, en la idea inherente al concepto de norma jurídica, de que, quien la viola, debe ser objeto de sanción...” (VALDÉS ACOSTA, Ramón. Curso de Derecho Tributario. 3ed. Editorial Temis, S.A. Bogotá. Colombia. 2001. pág. 85)

A partir del 1° de abril de 2003, rigen tres modificaciones importantes en el ámbito tributario panameño: la exención del Impuesto Sobre la Renta (ISR), para aquellos asalariados que perciban la suma de hasta ochocientos balboas (B/.800.00) mensuales o de diez mil cuatrocientos balboas (B/.10,400.00) anuales incluyendo el décimo tercer mes; el Impuesto Selectivo de Consumo (ISC), que pagarán los artículos y productos considerados como de lujo; y, el Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), que es aquel que grava la prestación de los servicios profesionales otorgados por contadores, arquitectos, ingenieros, abogados y otras profesiones, exceptuándose los servicios médicos.

A través del artículo 12 de la Ley N°61 de 2002, se modificó el artículo 1057-V del Código Fiscal, por el cual se constituyen en agentes retenedores del cinco por ciento (5%), todos los profesionales que brindan sus servicios de manera

independiente, cuyos ingresos sean superiores a B/.3,000.00 mensuales o B/.36,000.00 anuales. En virtud del Decreto Ejecutivo N°20 de 20 de marzo de 2003, se reglamenta el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS). Esta regulación contiene en el Artículo 1, una serie de definiciones, de las cuales, consideramos oportuno citar las que se copian a continuación:

Artículo 1. DEFINICIONES: Para la aplicación el Impuesto a las Transferencias de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), se aplicarán las definiciones y aclaraciones establecidas en el presente artículo.

Se entenderá por:

...

b) **Contribuyente:** Persona designada por la Ley, para exigir y/o responder ante la DGI, por la recaudación o pago del impuesto causado en la realización de un hecho gravado.

...

l) **Oficio:** ocupación habitual de una persona natural.

...

p) **Profesión:** empleo u oficio que cada persona natural tiene y ejerce.

q) **Profesional:** persona natural poseedora de título universitario otorgado por entidades competentes reconocidas por el Estado.

...

s) **Servicio:** toda prestación que sin configurar transferencia de bienes proporcione a la otra parte una ventaja o provecho.

t) **Transferencia:** toda operación que implique o tenga como fin traspasar el derecho de propiedad o el dominio de los bienes, otorgando a quienes los reciben la facultad de disponer económicamente de ellos. Será irrelevante la designación que las partes le otorguen a la operación, que ésta se realice con o sin retención del dominio, así como la modalidad o condiciones pactadas en la misma..."

A través del artículo 12 de la Ley N°61 de 2002, se ha considerado como hecho generador del Impuesto de

Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), la prestación de servicios profesionales independientes, es decir, la actividad lucrativa que un gobernado brinde a otro, excluyéndose aquellas que se realizan de manera dependiente o subordinada. El demandante alega que esta nueva reglamentación vulnera el artículo 40 de la Constitución Política; sin embargo, este Despacho no comparte este criterio, por las razones que a seguidas se copian:

El doctor César Quintero, en su obra "Derecho Constitucional", señala que la libertad de profesión, actualmente, consagrado en el artículo 40 constitucional, comprende los siguientes aspectos básicos: la libertad profesional, la reglamentación legal de su ejercicio, la cual debe circunscribirse a la idoneidad, moralidad, seguridad y salud pública, y el que no habrá impuestos sobre el ejercicio de la profesiones liberales y de los oficios y artes.

En este sentido, Luis Fuentes Montenegro, al comentar el artículo 40 constitucional vigente, hace el siguiente señalamiento:

"Es importante destacar que la libertad de escoger y ejercer la profesión que se desea, hoy día pareciera un principio absolutamente aceptado. Pero habría que recordar que en otros tiempos pasados, algunas profesiones y oficios, eran exclusivas para ciertas clases sociales. Así observamos por ejemplo, que la actividad mercantil fue considerada como un 'bajo oficio', mientras que el sacerdocio y la carrera militar, eran vistas como profesiones meritorias para los miembros de la mal llamada aristocracia panameña. Hoy día, en virtud del desarrollo del constitucionalismo, no impera la obligatoriedad de que los hijos de un carpintero, deben seguir el oficio de su padre. Así se ha venido reconociendo desde la Constitución de

1904 en su Artículo 29, y demás Cartas Políticas subsiguientes..." (FUENTES M., Luis. Constitución Política de la República de Panamá de 1972. (Titulada y Comentada). Primera edición, 1983. PUBLIPAN, S.A., páginas 75 y 76).

El texto Constitucional de 1946, fue el que introdujo la frase "No se establecerá impuesto o contribución para el ejercicio de las profesiones liberales y de los oficios y las artes"; aspecto que se reprodujo en la Constitución de 1972, vigente a la fecha. Sobre esta exención de impuestos al ejercicio de las profesiones liberales y de las artes y oficios, el destacado jurista, César Quintero, en la obra ya citada, al mencionar las doctrinas sentadas por la Corte Suprema de Justicia, durante el período comprendido de 1947 a 1965, en relación al principio constitucional de la Libertad de Profesión, indica lo siguiente:

"No puede ser gravada con impuesto o contribución, por ejercer cualquiera profesión u oficio, ninguna persona que los ejerza en provecho propio. Pero sí pueden ser gravados 'los que explotan (sic) a artesanos, obreros o profesionales como negocio.' (Fallo de 25 de agosto de 1954).

La doctrina sostenida en este fallo es mantenida, asimismo, entre otros, en los fallos de 7 de septiembre de 1951, de 1° de noviembre de 1951, de 21 de diciembre de 1953, de 20 de septiembre de 1954 y de 18 de octubre de 1954.

De acuerdo con estos fallos, si un barbero o un arquitecto, o un médico o un abogado, o un contador, o un corredor de aduanas, ejercen su profesión y cobran personalmente por sus servicios a sus clientes, no pueden ser gravados por el hecho de ejercer sus profesiones. Tampoco pueden serlo, por ese hecho, si dos o más profesionales o artesanos se asocian para ejercer conjuntamente sus oficios o profesiones. Pero, si uno o más de ellos emplean a otros que trabajan directamente para los primeros,

entonces éstos sí pueden ser gravados. En este caso -según la Corte- no se está gravando propiamente el ejercicio de una profesión sino una explotación comercial.

Desde luego, el hecho de que no se pueda gravar el ejercicio de una profesión en sí, no significa que no sean gravables la renta o ingresos que un profesional reciba en concepto del ejercicio lucrativo de su profesión.

Esto último no lo ha dicho la Corte, porque nadie que sepamos, ha interpuesto demanda sobre este punto. Pero es algo, en nuestro concepto, incuestionable." (El subrayado es nuestro).

En el año de 1977, la Tesorería Municipal del Distrito de Panamá, pretendió gravar las actividades de Corredor de Aduanas, a las que se dedicaba el señor Guillermo Martinelli; por lo cual se interpuso una demanda de inconstitucionalidad, en la que el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, se pronunció de la siguiente manera:

"Dicha actividad lucrativa, si bien no puede enmarcarse en estricto sentido, dentro de las profesiones liberales, por no tratarse de una profesión académica, sí constituye un oficio, habida cuenta de que la actividad lucrativa a que se dedica el Agente Corredor de Aduanas en provecho propio. Y como se infiere claramente del inciso final de artículo 39 -hoy artículo 40- de la Constitución de la República, los oficios no pueden ser gravados con impuestos o contribuciones.

Conviene en señalar, sin embargo, que las personas que desempeñan profesiones liberales, oficios o artes, no están exentas (sic) del pago del impuesto sobre la renta. Y ello es así, porque este gravamen no incide sobre el ejercicio mismo de las actividades mencionadas en el artículo 39 de la Constitución, toda vez que el impuesto sobre la renta se aplica solamente sobre los ingresos que dichas actividades producen. **Por esa razón quienes desempeñan 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 en que ellos sean gravados por las leyes tributarias de la República." (JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL. (El énfasis es nuestro). (Recensiones de fallos sobre inconstitucionalidad dictados por la Corte Suprema de Justicia desde 1966 hasta 1977). Tomo II. Centro de Investigación Jurídica de la Universidad de Panamá. 1972. pág. 633).

El ejercicio de toda actividad profesional, de conformidad con la legislación vigente, admite el Impuesto sobre la Renta, que es aquel, en términos generales, deberá pagar todo ingreso que se genera dentro de la República de Panamá. A través de la Ley N°61 de 2002, lo que se pretende es el cobro de un 5% que deberá ser pagado por quien acude a solicitar los servicios profesionales, quien obtiene un beneficio de los servicios es quien tiene que pagar el ITBMS correspondiente. El impuesto que se ha creado es para quien consume el servicio que brinda un profesional, a excepción de los médicos.

A juicio del demandante, el impuesto creado a través de la Ley N°61 de 2002, conculca el derecho fundamental de la Libertad de Profesión, en atención de que conceptúa que se está gravando directamente al profesional que presta el servicio y sobre la actividad que realiza; sin embargo, este Despacho disiente de ese criterio, toda vez que no es el ejercicio de la profesión lo que se está gravando con este impuesto, pues el impuesto debe ser pagado por quien utiliza los servicios de aquellos profesionales que brindan sus servicios de manera independiente. La persona que se dedique al ejercicio de una profesión liberal, se constituye en contribuyente, en la medida que retiene el cinco por ciento

(5%), que debe ser pagado por la persona que utiliza los servicios profesionales que éste brinda, cuestión que aclara la reglamentación correspondiente, en el literal b, del artículo 1, del Decreto Ejecutivo N°20 de 20 de marzo de 2003.

En el caso subjúdice, estimamos que a través del Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios, no se está gravando, per se, a la actividad profesional a la que se pueden dedicar todas aquellas personas de las cuales obtienen un medio de existencia; pues el contribuyente de este impuesto, y quien deberá retener el mismo, es aquel que genera más de B/.3,000.00 mensuales o B/.36,000.00 anuales, expectativa de ingreso, que únicamente perciben aquellos quienes se dedican a esta actividad que les genera lucro de manera comercial.

La norma constitucional, bajo estudio, es clara, pues dispone que: "no se establecerá impuesto o contribución para el ejercicio de las profesiones liberales y de los oficios y las artes"; lo cual, a nuestro juicio, indica, que una vez que cumplan con los requisitos de idoneidad, moralidad, previsión y seguridad sociales, el Estado no puede exigir el pago de impuestos o contribución alguna a fin de que una persona pueda realizar periódicamente una actividad profesional; pues una vez que se cumplan con los requerimientos legales correspondientes, el profesional tiene la libertad para ejercer la actividad elegida.

Por las consideraciones expuestas, solicitamos respetuosamente, a los Honorables Magistrados no acceder a la declaratoria de inconstitucionalidad impetrada por el demandante en contra de algunas frases contenidas en el

artículo 12 de la Ley N°61 de 26 de diciembre de 2002, ya que a nuestro juicio, no son violatorias del artículo 40, ni de ningún otro precepto de nuestra Constitución Política, y así lo solicitamos, respetuosamente, al Pleno de la Corte Suprema de Justicia sea declarado en su debida oportunidad procesal.

Del Honorable Magistrado Presidente,

**Licda. Alma Montenegro de Fletcher
Procuradora de la Administración**

AMdeF/8/mcs

Licdo. Víctor L. Benavides P.
Secretario General

Materia: Demanda Inconstitucional
Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles
Corporales y de Servicios Profesionales.
Libertad de Profesión.

BORRADOR DE VISTA REVISADO POR MANUEL BERNAL
22 DE ABRIL DE 2003.

LCDA. ABREGO, LE QUEDÓ MUY BIEN SU TRABAJO DE INVESTIGACIÓN Y
LOGRÓ UNA EXPOSICIÓN ORDENADA DE LAS IDEAS.
FELICIDADES,
Manuel Bernal