

REPÚBLICA DE PANAMÁ



MINISTERIO PÚBLICO
PROCURADURÍA DE LA
ADMINISTRACIÓN

Vista Número 765

Panamá, 24 de septiembre de 2008

**Proceso Contencioso
Administrativo de
Nulidad.**

**Concepto de la
Procuraduría de
la Administración.**

El licenciado Elías Solís González, en representación de **KPMG**, solicita se declaren nulas, por ilegales, la **subcuenta servicios de contabilidad**, que aparece en el subcódigo 14, del código 112599, renta 65 otras actividades lucrativas, del numeral 2.1. rentas, actividades, del artículo 2; la actividad de servicios de contabilidad ubicada dentro de la tabla de actividades del numeral 2.2. directorio de tabla, de rentas y actividades del artículo 2 y la frase "con excepción de aquellas profesiones liberales, oficios y artes que se constituyan en torno a una persona jurídica para lucrar, empleando mano de obra asalariada o que, en dichos establecimientos se realice la actividad de venta al por menor de cualquier índole", contenida en el numeral 1 del artículo 13, todas del acuerdo 162 de 19 de diciembre de 2006, emitido por el Consejo Municipal del distrito de Panamá.

**Señor Magistrado Presidente de la Sala Tercera, de lo
Contencioso Administrativo, de la Corte Suprema de Justicia.**

Acudo ante usted de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 5 de la ley 38 de 31 de julio de 2000, para intervenir en interés de la Ley en el proceso contencioso administrativo de nulidad descrito en el margen superior.

I. Acto acusado de ilegal.

El licenciado Elías Solís González, actuando en representación de la sociedad civil KPMG, demanda la nulidad de la subcuenta servicios de contabilidad, que aparece en el subcódigo 14, del código 112599, renta 65 otras actividades lucrativas, del numeral 2.1. rentas, actividades, del artículo 2; la actividad de servicios de contabilidad ubicada dentro de la tabla de actividades del numeral 2.2. directorio de tabla, de rentas y actividades del artículo 2; y la frase "con excepción de aquellas profesiones liberales, oficios y artes que se constituyan en torno a una persona jurídica para lucrar, empleando mano de obra asalariada o que, en dichos establecimientos se realice la actividad de venta al por menor de cualquier índole", contenida en el numeral 1 del artículo 13, todos parte del acuerdo 162 de 19 de diciembre de 2006, que reorganiza y actualiza el sistema tributario del Municipio de Panamá.

II. Normas que se aducen infringidas y los conceptos de las supuestas infracciones.

La parte actora aduce la infracción de las siguientes disposiciones legales:

a. El numeral 8 del artículo 17, el numeral 6 del artículo 21, el artículo 74, el artículo 75 y el artículo 79, todos de la ley 106 de 8 de octubre de 1973, según los conceptos de infracción visibles de la foja 87 a la 109 del cuaderno judicial.

b. El numeral 5 del artículo 4 de la ley 5 de 11 de enero de 2007. (Cfr. concepto de infracción en la foja 110 del cuaderno judicial).

III. Concepto de la Procuraduría de la Administración.

A. La pretensión de la demandante para que se declaren nulas, por ilegales, la subcuenta servicios de contabilidad, que aparece en el subcódigo 14, del código 112599, renta 65 otras actividades lucrativas, del numeral 2.1. rentas, actividades, del artículo 2; la actividad de servicios de contabilidad ubicada dentro de la tabla de actividades del numeral 2.2. directorio de tabla, de rentas y actividades del artículo 2 y la frase "con excepción de aquellas profesiones liberales, oficios y artes que se constituyan en torno a una persona jurídica para lucrar, empleando mano de obra asalariada o que, en dichos establecimientos se realice la actividad de venta al por menor de cualquier índole", contenida en el numeral 1 del artículo 13 del acuerdo 162 de 19 de diciembre de 2006, se sustenta en el argumento que el Consejo Municipal del distrito de Panamá a través de dicho acuerdo ha gravado con un impuesto municipal la prestación de servicios de contabilidad; actividad que, a su parecer, ya se encuentra gravada por la Nación con el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS) establecido en el artículo 1057-V del Código Fiscal, conforme fue modificado por la ley 6 de 2 de febrero de 2005, produciéndose con ello una doble tributación.

Este Despacho advierte, en primer término, que el artículo 1057-V del Código Fiscal, modificado por el artículo 39 de la ley 6 de 2005 establece el impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), que se realice en la República de Panamá, señalando en su parágrafo 1 que causarán este impuesto la prestación de todo tipo de servicio, mencionando a los profesionales y a los servicios en general, excluyendo sólo los de carácter personal que se presten con relación a la dependencia.

De igual manera, esta norma estableció quiénes ostentan la condición de "**contribuyentes**", entendiéndose por tales las personas que han de "soportar, por mandato de la Ley, la carga tributaria derivada del hecho imponible" (José Pérez de Ayala y Eusebio González. Curso de Derecho Tributario. Tomo I. Madrid. 1991. Pág. 335). En ese sentido, se observa que los literales a) y b) del parágrafo 4 de la citada norma fiscal ubicaron bajo la categoría de contribuyentes del mencionado impuesto, a las personas naturales y a las sociedades con o sin personería que actúen como transferentes de bienes corporales muebles y/o como prestadores de servicios, así como también al importador por cuenta propia o ajena.

En ese orden de ideas, es importante señalar que según lo define el artículo 1 del decreto ejecutivo 84 de 26 de agosto de 2005 "Por el cual se reglamenta el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de

Servicios (ITBMS)”, el contribuyente es aquella persona designada por Ley, para exigir y/o retener a otra persona, y/o responder ante la Dirección General de Ingresos, por la recaudación o pago del impuesto causado en la realización de un hecho gravado.

Lo anterior demuestra que el contribuyente se constituye en un mero agente retenedor del tributo, y quien realmente debe cumplir con las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria es el usuario o cliente del servicio, situación esta que se encuentra prevista en el último párrafo del parágrafo 4 del artículo 1057-V del Código Fiscal, el cual expresamente dispone que efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado ante la Dirección General de Ingresos.

Por lo anterior, esta Procuraduría es del criterio que, los servicios de contabilidad que la sociedad civil KPMG presta no se encuentran gravados con el impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios (ITBM), precisamente porque producto de la traslación de la carga económica, realizada al prestatario del servicio, dicha sociedad a pesar de no perder su condición de contribuyente, para efectos de la recaudación del impuesto se constituye únicamente en agente retenedor del mismo.

B. Con relación al argumento que el establecimiento de este gravamen conlleva la imposición de una doble tributación, debemos indicar que en el caso bajo análisis no existe identidad entre los sujetos pasivos de las

obligaciones tributarias, ya que el responsable de pagar el impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios (ITBM), es el usuario o cliente del servicio de contabilidad, no la persona jurídica prestadora del servicio (KPMG), quien sólo actúa como agente retenedor del tributo, mientras que el impuesto que el Municipio del distrito de Panamá establece mediante el acuerdo 162 de 19 de diciembre de 2006, tiene por sujeto pasivo de la obligación tributaria, a las personas jurídicas que brinden servicios de contabilidad, y por tanto, no se configura una doble tributación.

C. La demandante igualmente aduce que en el ámbito municipal tiene vigencia y relevancia el principio de legalidad tributaria, toda vez que la potestad impositiva de los municipios se deriva exclusivamente de la Ley, por lo que sólo pueden establecerse impuestos sobre hechos generadores de tributos municipales previamente definidos por ésta.

Al respecto, debemos señalar que el artículo 74 de la ley 106 de 1973, dispone que los consejos municipales están facultados para gravar con impuestos municipales y contribuciones todas las actividades industriales, comerciales o lucrativas de cualquier clase que se realicen en el distrito; mientras que el artículo 75 de la citada ley, enumera una serie de actividades gravables, y específicamente en su numeral 48 permite a los municipios establecer tributos sobre cualquier otra "actividad lucrativa" que no esté expresamente determinada en la ley.

Según observa este Despacho, la imposición de un gravamen a la actividad de servicios de contabilidad está sujeta a que dicha actividad sea "lucrativa" y, en el caso que nos ocupa, tenemos que dicha actividad constituye un verdadero acto de comercio, toda vez que en la misma se da la enajenación y adquisición de un servicio a título oneroso, donde quien vende lo hace básicamente con el ánimo de lucro o ganancia.

En consecuencia, la actividad de servicios de contabilidad así como cualquier otra que se desenvuelva con ánimo de lucro puede ser gravable, habida cuenta que el numeral 48 del artículo 75 de la ley 106 de 1973 deja abierta la posibilidad de que otras actividades, fuera de las listadas en dicha norma, puedan ser objeto del gravamen municipal.

D. Por otra parte, la parte actora alega que al dictarse el acuerdo 162 de 19 de diciembre de 2006, el Consejo Municipal del distrito de Panamá no tomó en consideración que el ejercicio de las profesiones liberales a través de sociedades civiles no se considera una actividad comercial y, por consiguiente, no requieren de Aviso de Operación para el inicio de sus operaciones.

Este Despacho se opone a dicho planteamiento, ya que con el gravamen establecido a través del citado acuerdo 162 de 2006 se quiere gravar la actividad lucrativa que realiza la persona jurídica, más no así el ejercicio de la profesión liberal que ejercen las personas contratadas por la sociedad

civil KPMG o cualquier otra que se encuentre en condiciones similares.

Cabe señalar, en este punto, que el artículo 1356 del Código Civil claramente señala que la sociedad es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, **con ánimo de partir entre sí las ganancias;** lo que pone en evidencia que las sociedades civiles por su propio carácter lucrativo pueden actuar en el tráfico mercantil y, en consecuencia, ejercer actos de comercio.

Así las cosas, tenemos que el artículo 1361 del mismo cuerpo legal dispone que las sociedades civiles, por el objeto a que se consagren, pueden revestir todas las formas reconocidas por el Código de Comercio. Esta norma también señala, que a dichas sociedades le serán aplicables sus disposiciones en cuanto no se opongan a las del Código Civil.

En estas condiciones podemos concluir que la exigencia consagrada en el artículo 4 de la ley 5 de 11 de enero de 2007, le es aplicable a la sociedad civil KPMG, ya que como hemos advertido previamente la actividad de servicios de contabilidad que se gravó a través del acuerdo 162 de 19 de diciembre de 2006, es aquella realizada por personas jurídicas y, no por las personas naturales que ejercen su profesión dentro de la misma.

Finalmente, esta Procuraduría considera oportuno citar algunos señalamientos doctrinales en torno a la concepción de los denominados "actos de comercio", y en tal sentido, la

doctrina chilena se ha pronunciado sobre el tema en los siguientes términos:

“Acto de Comercio es un acto de intermediación realizado con ánimo de lucro, que propende a la circulación de la riqueza. De esto se desprende que el acto de comercio tiene tres elementos: el elemento material, compuesto por el cambio, es decir, la sustitución de una cosa por otra que hacen las partes, gravándose una en favor de la otra, es decir, onerosamente; el elemento subjetivo, compuesto por el ánimo de lucro o ganancia, que corresponde al mayor valor que adquiere el bien o servicio en manos de quien lo adquiere; y el elemento económico, compuesto por la intermediación, que da origen a la circulación de la riqueza. No es necesario, en cambio, que el acto sea jurídico, puesto que hay actos realizados por empresas que no tienen ese carácter y sin embargo son actos de comercio.”

Por lo expuesto, esta Procuraduría solicita respetuosamente a los Honorables Magistrados se sirvan declarar que NO SON ILEGALES la subcuenta servicios de contabilidad, que aparece en el subcódigo 14, del código 112599, renta 65 otras actividades lucrativas, del numeral 2.1. rentas, actividades, del artículo 2; la actividad de servicios de contabilidad ubicada dentro de la tabla de actividades del numeral 2.2. directorio de tabla, de rentas y actividades del artículo 2 y la frase “con excepción de aquellas profesiones liberales, oficios y artes que se constituyan en torno a una persona jurídica para lucrar, empleando mano de obra asalariada o que, en dichos establecimientos se realice la actividad de venta al por menor de cualquier índole”, contenida en el numeral 1 del

artículo 13, todas del acuerdo 162 de 19 de diciembre de 2006, emitido por el Consejo Municipal del distrito de Panamá.

Del Honorable Magistrado Presidente,

Oscar Ceville
Procurador de la Administración

Nelson Rojas Avila
Secretario General

OC/1061/mcs