

A
134
B9

REPÚBLICA DE PANAMÁ



ÓRGANO JUDICIAL
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

PLENO

Panamá, dos (2) de octubre de dos mil quince (2015).-

VISTOS:

El Licenciado Carlos A. Vásquez Reyes y el Licenciado Ariel Corbetti (Sustituto) promovieron ante el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, en nombre y representación del Colegio Nacional de Abogados, la Federación de Asociaciones de Panamá (FEDAP), Unión Nacional de Abogados (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), demanda de inconstitucionalidad contra varias frases o términos del Artículo 1057-V del Código Fiscal, modificado por la Ley 61 de 26 de diciembre de 2002 (derogada por la Ley 6 de 2 de febrero de 2005), modificado por la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, posteriormente modificado por las Leyes 33 de 30 de junio de 2010 y 52 de 28 de agosto de 2012, y recientemente modificado por la Ley 27 de 4 de mayo de 2015.

Acogida la demanda y surtidos todos los trámites establecidos por ley para este tipo de procesos, entra el Pleno de la Corte a desatar la controversia constitucional.

139
140**I.- ACTO ACUSADO DE INCONSTITUCIONAL.**

En el presente proceso constitucional se impugna varias frases contenidas en el Artículo 1057-V del Código Fiscal, modificado por el Artículo 12 de la Ley No. 61 de 26 de diciembre de 2002, que en su momento dispuso lo siguiente:

Artículo 12. Se modifica el primer párrafo y los párrafos 1,2,3,4,5,7,8,11,12,13,15, y 16, así como el tercer y sexto párrafo del párrafo 9, y se le adiciona el párrafo 9-A al artículo 1057-V del Código Fiscal, así:

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.- **Las 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 mil balboas (B/.36.000.00).

PARÁGRAFO 5: La base imponible es:

a.-

b.-

*
141

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.- TEXTO CONSTITUCIONAL QUE SE CONSIDERA INFRINGIDO Y EL CONCEPTO DE LA INFRACCIÓN.

El accionante estima que las frases citadas en párrafos precedentes, del Artículo 1057- V del Código Fiscal, con sus modificaciones, infringen el artículo 40 de la Constitución Nacional, cuyo texto transcribimos a continuación:

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.

Señala la parte actora, que las reformas al artículo 1057-V del Código Fiscal , introducidas por la Ley 61 de 2002, tienen como finalidad "someter el ejercicio de las artes, los oficios y las profesionales 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 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.

Además, el apoderado judicial de las Asociaciones demandantes, sostiene

411
142

que “No está de más repetir que las normas impugnadas declaran como contribuyentes del impuesto ITBMS directamente al prestador de todo tipo de servicios, independiente 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.”

III.- OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN.

Conforme al trámite establecido para este tipo de procesos, se corrió traslado a la Procuraduría de la Administración para que emitiese criterio legal en relación a los planteamientos de los impugnantes, lo que se cumplió mediante Vista Fiscal No. 300 de 29 de abril de 2003, visible de fojas 35 a 47 del legajo.

Es el criterio de este agente del Ministerio Público, de ese entonces, que no se percibe la contradicción alegada, por las razones que se reproducen de seguido:

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 genere dentro de la República de Panamá. A través de la Ley No. 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 No. 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 No. 20 de 20 de marzo de 2003.

En el caso sub júdice, 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 requisitos 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 No. 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".

IV.- ARGUMENTOS DE LAS PERSONAS INTERESADAS.

De acuerdo con el trámite procesal, luego de la última publicación del edicto a que hace referencia el artículo 2564 del Código Judicial, se abrió un término de diez días hábiles para que todas las personas interesadas en el caso presentaron sus argumentos por escrito.

En esta etapa procesal, presentó argumentos por escrito el licenciado Elías Solís Gonzáles, en nombre y representación del Ministerio de Economía y Finanzas (fs. 55-63), oponiéndose a la Acción de Inconstitucionalidad promovida por el licenciado Carlos Vásquez Reyes, toda vez que el Artículo 1057-V del Código Fiscal,

*
143
144

conforme fue modificado por la Ley 61 de 26 de diciembre de 2002, no lesiona el artículo 40 de la Constitución Política.

También hizo uso de tal derecho el licenciado Rafael Rivera Castillo, en su propio nombre y representación (fs. 64-81). Así como, el licenciado Javier Said Acuña Rivera, quienes coinciden en solicitar que no se acceda a las pretensiones solicitadas por el accionante, ya que el Artículo en estudio, no viola el Artículo 40, ni ningún otro de la Constitución Nacional.

Por otro lado, se allega a la Corte los alegatos finales de la parte actora, en los que insiste en la procedencia de declarar inconstitucional las frases señaladas del Artículo 1057-V del Código Fiscal, con sus modificaciones (fs. 82-88).

Finalmente, dicha etapa procesal fue aprovechada por los licenciados Mario Antonio De Diego, Simón Tejeira Quiróz, Luis Alberto Hincapié, Luis Vallarino, José Carrizo Durling y Enrique Jiménez Boyd, quienes actúan en sus propios nombres y representación, para presentar argumentos a favor de la inconstitucionalidad presentada, y solicitan al Pleno de la Corte que declare la inconstitucionalidad de las frases impugnadas (fs. 122-126).

V.- EXAMEN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.

El Pleno de la Corte, luego de haber estudiado con la debida atención los argumentos expuestos por el Colegio Nacional de Abogados de Panamá y otros grupos de asociaciones de profesionales, en la demanda de inconstitucionalidad, así como la opinión vertida de la Procuradora de la Administración, de ese entonces, procede de seguido a cumplir con el examen de la confrontación del Artículo 1057-V del Código Fiscal, objeto de este proceso constitucional, para dejar sentadas, previa a la decisión, las consideraciones siguientes.

Antes de iniciar el estudio que corresponde, es necesario advertir que en momentos en que la presente controversia era de conocimiento de los integrantes del Pleno de la Corte Suprema de Justicia, se dictó la Ley No. 6 de 2 de febrero de

2005, que derogó aquella ley en la que se encontraba la norma impugnada y que se trata de la Ley No. 61 de 26 de diciembre de 2002. Posteriormente, se dictó una nueva disposición, es decir, la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, publicada en la Gaceta Oficial No. 26489-A "Que reforma el Código Fiscal, adopta medidas fiscales y crea el Tribunal Administrativo Tributario. Dicha disposición fue modificada por la Ley 33 de 30 de junio de 2010, por la Ley 52 de 28 de agosto de 2012, y recientemente modificada por la Ley 27 de 4 de mayo de 2015. Esta circunstancia lleva a esta Corporación de Justicia, a realizar una serie de aclaraciones respecto a lo que este hecho produce en el caso que nos ocupa.

La disposición legal que se impugna de inconstitucional se encontraba recogida en el Artículo 12 de la Ley No. 61 de 26 de diciembre de 2002, que fue derogada por la Ley 6 de 2005, y al remitirnos al contenido de la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, con sus recientes modificaciones, se observa que el artículo demandado corresponde ahora a los Artículos 73 al 88, manteniendo o conservando todos los párrafos y frases que se impugnó en un primer momento, tal como se puede verificar del contenido de la misma:

Artículo 73. Se modifica el literal b del Parágrafo 1 del artículo 1057-V del Código Fiscal y se le adicionan los numerales 5,6 y 7 a dicho literal b, así:

Artículo 1057-V. Se establece un Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y **la Prestación de Servicios** que se realicen en la República de Panamá.

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.- **Las intermediaciones en general.**

3.-

4.-

5.-

6.-

7.-

8.-

Artículo 75. El último párrafo 4 del artículo 1057-V del Código Fiscal queda así

13141RAFO 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 mil balboas (B/.36.000.00).

b.- El importador por cuenta propia o ajena.

Se designan agentes de retención o percepción a las personas naturales y a las entidades que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales deben retener o percibir el importe del tributo correspondiente.

La reglamentación precisará la forma y condiciones de la retención o percepción, así como el momento a partir del cual los agentes designados deberán actuar como tales.

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado ante la Dirección General de Ingresos por el importe respectivo.

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.**

147

.....

Artículo 85. El parágrafo 9-A del artículo 1057-V del Código Fiscal queda así:

PARÁGRAFO 9-A: Las personas que trabajen en profesiones u oficios por su propia cuenta o en forma independiente o bajo sociedades civiles, 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).

Como se observa, las frases o palabras que originalmente habían sido impugnadas se mantienen en el contenido de las nuevas disposiciones legal. Siendo así, esta Corporación de Justicia considera viable el análisis a la norma jurídica demandada de inconstitucional, con sus modificaciones.

Aclarado lo anterior, el Pleno de la Corte pasa al examen de los cargos de inconstitucionalidad que se endilgan al Artículo 1057-V del Código Fiscal, modificado por la Ley No. 8 de 15 de marzo de 2010 “Que reforma el Código Fiscal, adopta medidas fiscales y crea el Tribunal Administrativo Tributario”, modificado por las leyes 33 de 30 de junio de 2010, 52 de 28 de agosto de 2012, y recientemente modificado por la Ley 27 de 4 de mayo de 2015.

Mediante el Artículo 76 de la mencionada Ley 8 de 2010, se modificó el Artículo 1057-V del Código Fiscal, a través del cual se constituyen en agentes retenedores del siete por ciento (7%), 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.

El accionante sustenta los vicios de inconstitucionalidad de la norma impugnada señalando que esta nueva reglamentación vulnera el artículo 40 de la Constitución Política, al considerar que “las normas impugnadas declaran como contribuyentes del impuesto ITBMS directamente al prestador de todo tipo de servicios, independiente de que el prestador ejerza una profesión liberal, un arte o un oficio, lo cual implica establecer un impuesto, cuya obligación tributaria recae

148

directamente sobre el profesional que presta el servicio y sobre la actividad que realiza, lo cual es un claro impedimento al libre ejercicio de la profesión...”.

Ahora bien, es importante hacer referencia a las normas que reglamentaron el Artículo 1057-V del Código Fiscal, tal como quedara modificado por las leyes mencionadas. El Decreto Ejecutivo No. 84 de 26 de agosto de 2005, reglamentaba el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS). Dicho Decreto Ejecutivo en su Artículo 1, nos presentaba una serie de definiciones para la aplicación del ITBMS, que consideramos oportuno citar a continuación:

Artículo 1. DEFINICIONES. Para la aplicación del 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 retener a otra persona, 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 y certificado de idoneidad otorgados por las entidades competentes reconocidas por el Estado. Quedan comprendidas dentro de esta definición, las entidades constituidas por profesionales para prestar sus servicios profesionales.

.....

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.

La norma reglamentaria citada se ocupaba de definir estos conceptos con el propósito que existiera certeza y claridad sobre el hecho generador constituido por la prestación de servicios en general, incluida la prestación de servicios profesionales.

En ese sentido, el literal a) del Parágrafo 4 del Artículo 1057-V del Código Fiscal, con sus modificaciones, es claro al designar como contribuyentes del impuesto ITBMS 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 muebles **y/o como prestadores de servicios**”. De lo mencionado se desprende que, el hecho gravado es la prestación de servicios profesionales.

Por su parte, el Artículo 2 del mencionado Decreto Ejecutivo No. 84 de 26 de agosto de 2005, que reglamentaba el Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), desarrolla los hechos gravados con el impuesto, anunciando en su literal b) “La prestación de servicios a cualquier título”. Además, en el parágrafo de ésta misma norma se recalca que, **“El mero ejercicio de las profesiones liberales y de los oficios, no causa este impuesto en concordancia con lo establecido en el artículo 40 de la Constitución Nacional”**.

La norma constitucional señalada como infringida (Artículo 40 Constitucional), consagra en forma amplia el derecho a la libertad de profesión u oficio, supeditado únicamente a las condiciones o requisitos que la ley establezca para su ejercicio en cuanto a los aspectos en ella señalados, contemplándose además la prohibición del cobro de impuestos o contribuciones para el ejercicio de las profesiones liberales, de los oficios y las artes.

o precepto constitucional. el demandante señala que el impuesto creado a través de la Ley 6 de 2005, con sus modificaciones, conculca el derecho fundamental de la Libertad de Profesión, al considerar que se está gravando

*
11/19
150

directamente al profesional que presta el servicio y sobre la actividad que realiza.

Esta Corporación de Justicia no comparte estas afirmaciones, toda vez que, el Artículo 1057-V del Código Fiscal, tal como quedara modificado por las distintas leyes mencionadas, en ninguno de sus párrafos, establece como hecho generador del impuesto el tener una profesión o ejercer una profesión liberal, arte u oficio; y tal como se expuso en párrafos precedentes, no es el ejercicio de la profesión lo que se está gravando con este impuesto, ya que el impuesto debe ser pagado por quien utiliza los servicios de aquellos profesionales que brindan sus servicios de manera independiente.

De forma tal que, con la ampliación de la base del conocido Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles (ITBM) al sector servicios, ahora denominado Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), no se está creando un impuesto para poder ejercer las profesiones liberales, oficios o artes, lo que se grava es la prestación del servicio. Ello es así, ya que lo que es objeto del gravamen fiscal es el pago que hace el usuario o cliente a la persona que ejerce la profesión, arte u oficio.

Cabe señalar que, los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente por el Estado y exigidas por la administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible, por parte de quienes según la Ley tiene el deber de contribuir al cumplimiento de su obligación de tributar, de acuerdo a la Ley Tributaria. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público para el cumplimiento de las obligaciones del Estado con los asociados.

Se entiende entonces, que un tributo es una prestación patrimonial de carácter público, exigida a las personas naturales y jurídicas, y es por esa razón que cuanto el legislador crea un impuesto se base en la capacidad contributiva de los sujetos que deben soportar su carga, de acuerdo a los ingresos, pues los impuestos son solidarios.