

HONORABLE MAGISTRADO PRESIDENTE DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE PANAMÁ, E. S. D.:

Quien suscribe, CARLOS ALBERTO VÁSQUEZ REYES, de generales descritas en autos, con fundamento en el artículo 2564 del Código Judicial, presento en tiempo oportuno los argumentos que permitan al Pleno de la Corte Suprema de Justicia declarar la inconstitucionalidad de algunas frases del artículo 1057-V del Código Fiscal, tal cual como quedara modificado por la Ley N° 61 de 26 de diciembre de 2002, conocida como Ley de Reformas Tributarias.

FUNDAMENTAMOS NUESTROS ALEGATOS EN LAS SIGUIENTES RAZONES DE HECHO Y DE DERECHO:

I. ELEMENTOS ESENCIALES A TODO IMPUESTO

Tanto la doctrina como la legislación comparada[1] destacan que para que exista un impuesto se deben presentar elementos esenciales sin cuya existencia se desnaturaliza el tipo tributario, y que son: el objeto del impuesto, el sujeto activo, el sujeto pasivo, la base imponible, la tasa o alícuota y el hecho generador.

Se define como objeto del impuesto: “la prestación de servicios que se realicen en la República de Panamá,” en el artículo 1057-V tal cual fue modificado por el artículo 12 de la Ley 61 de 2002.

Como hecho generador se define en el literal b) del Parágrafo 1 del antes citado artículo 1057- V: “la prestación de todo tipo de servicios por....., profesionales,.....y prestadores de servicios en general,...”.

El Parágrafo 4 del artículo 1057-V define como “contribuyentes” del impuesto a: “las personas naturales, las sociedades con o sin personería jurídica que, en ejercicio de sus actividades, realicen los hechos gravados y actúen como.....prestadores de servicios.”

En el Parágrafo 5 del mismo artículo, cuando se define la base imponible, la misma se describe cuando “....se preste un servicio: el valor de los servicios prestados.”

Y por último en el Parágrafo 9-A que regula la forma de pago [en cumplimiento de la cláusula constitucional (artículo 48) que obliga en la República de Panamá al legislador a no sólo establecer los impuestos sino también su forma de cobro mediante una norma legal] que establece que “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 examen de estas disposiciones nos permite concluir que el artículo 12 de la Ley 61 de 2002 en los distintos párrafos antes citados ha establecido legalmente una obligación tributaria teniendo como contribuyentes a los profesionales que prestan servicios en la República de Panamá. Esta existencia de la obligación Tributaria es imputable a los profesionales liberales prestadores de servicios, y aquellos que ofrecen sus oficios o artes.

La existencia de esta obligación tributaria se da al concurrir los tres elementos constitucionalmente indispensables en Panamá para que nazca la obligación tributaria, cuales son:

- a. Una ley expedida conforme los procedimientos constitucionales y legales, (Principio de Legalidad Tributaria)
- b. Una definición del hecho generador de la obligación fiscal, es decir, la definición de la conducta que hace gravable a quien configura el tipo tributario.
- c. La forma de pago (para los profesionales, trimestralmente según el Parágrafo 9-A).

¿A quién obliga la Ley 61 de 2002 al pago del impuesto?

La Ley define como “contribuyente” a los prestadores de servicios. Dentro de los “prestadores de servicios” se subsumen genéricamente a los profesionales liberales, y quienes ofrecen sus oficios y artes. Según el Profesor Villegas, “Recibe el nombre convencional de contribuyente el destinatario **legal** tributario que debe pagar el tributo al fisco. Al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal. Lógicamente, se trata de un deudor a título propio.” [2]

A su vez el tratadista jurídico Dino Jarach ha definido al contribuyente como “el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imposables, que de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza. Este sujeto es el que la literatura tradicional en materia de finanzas públicas denomina *contribuyente de derecho*” [3]

En el mismo sentido, el Diccionario Técnico Tributario define como “contribuyente” : “...los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.” [4]

La autora mexicana Doctora Doricela Mabarak Cerecedo en su obra Derecho Financiero Público, refiriéndose a los diferentes tipos de sujetos pasivos indica: “Los sujetos con responsabilidad directa son los que realizan las situaciones jurídicas o de hecho que dan lugar a que nazca la obligación fiscal, en tanto que los sujetos con responsabilidad solidaria son los que por disposición de la ley fiscal entran a la relación jurídica y, en consecuencia, el fisco puede indistintamente exigir el cumplimiento de la obligación al denominado sujeto pasivo, o al responsable solidario.” [5]

Nótese que en ninguno de los artículos de la Ley 61 de 2002 se menciona al “contribuyente de hecho,” ni se le atribuyen obligaciones o responsabilidades frente al Fisco al consumidor de los servicios (que genéricamente se constituye en el “contribuyente de hecho”). Quien legalmente deriva todas las responsabilidades frente al Fisco es el contribuyente “de iure”, es decir, aquél a quien la ley define como tal (el profesional liberal o quien ejerce su oficio o arte).

De allí que en la calificación de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, resulte indispensable la determinación de la ocupación de las personas. En ese sentido y siguiendo a la catedrática de Derecho Financiero (en Panamá comúnmente conocido como Derecho Fiscal o Tributario) Mabarak Cerecedo, la misma expresa que: “todas estas peculiaridades hacen que las disposiciones fiscales tengan para cada actividad u ocupación determinados enfoques y matices. Por ello, cabe repetir que la ocupación de las personas sí es un aspecto importante en el desarrollo de las relaciones jurídico-fiscales.” [6]

Como puede concluirse, la doctrina se ha ocupado ampliamente del tema, al punto

que el Instituto de Estudios Fiscales de España, publicó una ponencia, merecedora de la más alta calificación, elaborada por el Dr. Alejandro Menéndez Moreno, catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Valladolid titulada "El Concepto Jurídico Tributario de Profesional", del cual extraemos las siguientes aclaraciones:

"Hecha esta primera delimitación aclarando que las actividades profesionales se incluyen en el concepto de prestación de servicios, puede decirse, de acuerdo con la configuración legal del hecho imponible del I.V.A., que están sujetas al mismo las prestaciones de servicios realizadas por profesionales, a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad, y con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad profesional o en cada operación particular." [7]

"A la vista de la caracterización jurídico positiva de los servicios profesionales, y con la ayuda que nos proporciona el estudio conceptual ya realizado, puede concluirse este primer punto indicando que tienen naturaleza profesional los servicios que para ser prestados requieren cualificación intelectual o técnica, que se presten de forma independiente o por cuenta propia, lo que significa que se utiliza junto al propio trabajo del profesional, capital y trabajo ajeno, o uno de estos factores, y que son ofrecidos por el profesional al mercado de servicios. Ser profesional, entendiendo por tal lo que acaba de indicarse, es, pues, el primer requisito para la sujeción al I.V.A." [8]

*no se trata
de que para
poder ser
profesional
deba antes
cancelar
un tributo*

Por supuesto que esta conclusión es procedente en España en cuanto a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (figura tributaria equivalente en su formulación teórica al ITBMS, adoptado en Panamá), toda vez que la Constitución Española no contiene una norma similar al párrafo segundo del artículo 40 de la Constitución de Panamá.

Finalmente cabe destacar que el Diccionario Técnico Tributario define como "profesión liberal" al "...servicio prestado por profesionales el cual no tiene carácter mercantil cuando se realiza por un profesional individualmente considerado,..." [9]

En consecuencia, el argumento de que quien en realidad resulta incidido por el ITBMS es el consumidor, es un argumento pragmático o económico que no puede presentarse ante un tribunal de derecho y que irrespeta el principio de legalidad tributaria y los principios esenciales del derecho tributario. En todos los impuestos se presenta la figura del contribuyente de hecho, no sólo en los impuestos indirectos como se ha querido señalar para justificar la aplicación inconstitucional de este impuesto a los profesionales y a quienes ejercen en

Panamá oficios y artes.

Así, por ejemplo, en el Impuesto de Licencia Comercial, que es un impuesto directo, si el comerciante no recibe ingresos de terceros, no puede cubrir el impuesto. Por tanto, a la postre, son los clientes de dicho comerciante quienes pagan el impuesto. Igual ocurre con el impuesto de importación; si bien el importador cubre el impuesto por adelantado al momento de introducir la mercancía al territorio aduanero panameño, dicho impuesto es también trasladado al consumidor final a través del precio.

este es un impuesto indirecto

Por lo tanto, valerse de los efectos económicos de los impuestos para justificar una medida legal no constituye otra cosa que un sofisma. No solamente es jurídicamente incorrecto, ya que se pretende enfrentar la fenomenología jurídica con una explicación que pertenece al ámbito económico; sino que al mismo tiempo como explicación económica carece de rigor científico ya que el fenómeno económico de la traslación de los impuestos, o repercusión como también se le conoce en la doctrina, es común a todas las figuras impositivas. Por ello es inexacto pretender explicar la aplicabilidad jurídica del ITBMS a los profesionales sobre la base de la traslación de los efectos económicos. Esto en filosofía jurídica se denomina una entelequia. En tal sentido, el respetado Catedrático de la Universidad Nacional de Buenos Aires, Profesor Dino Jarach en su obra "Finanzas Públicas y Derecho Tributario," en el capítulo correspondiente a los efectos económicos de los impuestos se refiere a los efectos de la Percusión y a los efectos económicos de la traslación o transferencia y percusión. El fenómeno de percusión lo explica de la siguiente manera: "Los impuestos son pagados por los sujetos a quienes las leyes imponen las obligaciones correspondientes. Este acontecimiento se denomina percusión. Este hecho no tiene solamente un significado jurídico, ya que el pago del impuesto impone al sujeto - contribuyente de iure - la necesidad de disponer de las cantidades líquidas para efectuarlo lo que, a veces, involucra también la necesidad de acudir al crédito en sus diversas formas. Todo ello trae consigo consecuencias en la conducta económica del contribuyente y alteraciones en el mercado. La percusión es, pues, de por sí un efecto económico del impuesto."

o sea que tiene significados jurídicos pero además económicos

[10]

A su vez el fenómeno de traslación lo explica de la siguiente manera: "El contribuyente de derecho - se dice - tratará de transferir la carga del impuesto por vía de los precios del mercado en que actúa." [11]

La exigibilidad del impuesto nace, de acuerdo a la doctrina, cuando se configura el hecho imponible. En este sentido, tampoco es dable la segregación de ejercicio profesional de la prestación de un servicio, teoría que también se ha tratado de racionalizar para tratar de justificar que el ITBMS no grava el ejercicio de la profesiones liberales y de aquellos que ejercen sus oficios o artes. Sin embargo, en el propio **Decreto Ejecutivo 20 del 2003, por el cual se reglamenta el ITBMS, en el párrafo de su artículo 2** se ha querido convalidar la aplicación de este impuesto mediante la construcción de una fórmula descriptiva que a continuación citamos: "**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**

lo de importación es que no es un impuesto condición para ejercer una profesión

08/13/2003

la Constitución Nacional.”

Tomando como cierto este argumento, es dable cuestionarse entonces como físicamente se puede dar en la realidad el mero ejercicio profesional sino a través de la prestación de un servicio. ¿Qué figura podría determinarse en la vida real que pudiera ser un ejercicio profesional sin que constituya a su vez la prestación de un servicio? Hemos agotado las consultas de los tratadistas y del derecho comparado y no hemos podido confirmar la aplicabilidad de esta novedosa teoría que además, en nuestro concepto, viola la Constitución Nacional, acometiendo también contra las leyes físicas y naturales al desdoblarse, mediante un juego de palabras, la figura del hecho imponible.

En tal sentido el maestro Jarach, al definir el hecho imponible señala lo siguiente: “La Ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible concreto que pueda subsumirse en la definición legal del hecho imponible abstracto. Por la otra parte, el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace a través de la Ley. Esta conexión entre el hecho imponible y la norma demuestran que el hecho imponible es un hecho jurídico o, dicho con otras palabras, es un hecho que por voluntad de la ley, produce efectos jurídicos.” [12]

Adicionalmente plantea que “La investigación de la naturaleza sustancial del hecho imponible se acopla – según la escuela de Pavía creada por Benvenuto Griziotti y a la cual pertenecemos con Pugliese, Vanoni, Pesenti, Micheli, y muchos otros-, con el problema de la causa jurídica del impuesto. Esta escuela identifica el principio rector de los hechos imponibles con la causa jurídica de las obligaciones impositivas.” [13]

El profesor Jarach agrega además que “Concluimos que hay una sola obligación tributaria que nace de la ley por la verificación en la realidad fáctica del hecho imponible con sus diferentes aspectos que constituyen una sola trama.” [14]

Como de conformidad a las leyes naturales y físicas, los profesionales y quienes ejercemos oficios o artes, no poseemos la capacidad de desdoblarnos para existir en dos dimensiones o planos existenciales simultáneamente, nos resulta muy difícil concebir como podemos ejercer una profesión, arte u oficio sin prestar un servicio. Indudablemente que, al establecer un impuesto a los servicios de profesionales o de quienes ejercen oficios o artes, esto constituye una medida de entorpecimiento y obstaculización al libre ejercicio de la profesión, tal como lo ha reconocido la Corte Suprema de Justicia en reiterados fallos desde el año 1946.

En otro orden de ideas, para justificar la inclusión de los servicios en el ITBMS ha sido sostenido el criterio que los profesionales y quienes ejercen oficios o artes ya pagamos Impuesto sobre la Renta. Nuevamente se incurre en una inexactitud técnica puesto que el Impuesto sobre la Renta es un impuesto sobre las ganancias. **Si el profesional no genera ganancias, al margen del monto de su facturación, puede ejercer sin tener que tributar Impuesto sobre la Renta; y si el mismo profesional ofrece sus servicios gratuitamente, no deviene en sujeto de dicho**

se trata
de que
el IVA
no es
un impuesto
que se pag
para solo
entonces
poder ejercer
de forma
mente
profesión

Impuesto. Sin embargo, bajo la figura actual del ITBMS, **aún cuando la prestación de servicios sea a título gratuito, el profesional prestador de los servicios está obligado a tributar ITBMS sobre dicho servicio.** Se genera igualmente la obligación jurídica de pagar el ITBMS en todos los casos en los cuales el profesional que presta servicios o ejerce su oficio o arte finalice el servicio prestado o emita la factura correspondiente (ver Parágrafo 2, literal b del artículo 12 de la Ley 61 de 2002), independientemente que haya efectivamente cobrado los honorarios profesionales. Todos estos ejemplos son indicativos de que el sujeto pasivo del ITBMS es el profesional o quien ejerce su oficio o arte en su condición de contribuyente de derecho y quien en estos casos debe afrontar el pago del ITBMS, y en algunos casos sin poder repercutir dicho gravamen sobre un consumidor. En consecuencia, debemos señalar que resulta inexacta y equivocada la opinión de la Procuradora de la Administración al asimilar la obligación de pagar Impuesto sobre la Renta, con el ITBMS exigible a los prestadores de servicios profesionales liberales o a quienes ejercen oficio o artes no.

050

Establecer un impuesto a las ganancias provenientes del ejercicio profesional o de artes y oficios no puede compararse a gravar la prestación de servicios por estos profesionales, ya que esto último legislado como una obligación del profesional, o de quien ejerce artes u oficios vulnera la cláusula de protección constitucional al libre ejercicio profesional contenida en el artículo 40 de la Carta Magna.

II. DIFICULTADES PRACTICAS GENERADAS POR LA FALTA DE TÉCNICA JURÍDICA EN LA REDACCIÓN DE LA LEY

Las consecuencias jurídicas de una deficiente técnica jurídico tributaria en la adopción del ITBMS van mas allá de un mero ejercicio intelectual. Pongamos por ejemplo los siguientes casos:

1. En el caso de prestación de servicios profesionales liberales o en el caso específico de un electricista, si el beneficiario de los servicios se niega a pagarle al profesional o al electricista el ITBMS, dicho profesional o electricista por estar configurado como el sujeto pasivo del impuesto o contribuyente de derecho tiene que pagar el impuesto. Sin embargo, no posee acción legal alguna contra el contribuyente de hecho, puesto que el mismo no aparece definido en la Ley (por definición es "de facto") ni se le atribuye ninguna responsabilidad jurídica. Aún si el perjudicado emprende una acción civil para resarcirse del impuesto, el juez civil de la causa tendría que concluir que el obligado legalmente a pagar el impuesto es el contribuyente de derecho, pues al contribuyente de hecho no se le ha establecido ninguna responsabilidad.

esto es falso

2. En el caso de una quiebra del contribuyente de hecho, el contribuyente *de iure*, es decir el profesional o el que ejerce oficio o arte, se ve compelido a pagar el impuesto y no tiene acción alguna para recuperarlo. Es más, a pesar de tratarse de un impuesto que por su naturaleza tendría prelación sobre otros créditos si fuese el Estado el que lo cobrase, el contribuyente *de iure* no

tiene prelación alguna.

3. Pongamos otro ejemplo: digamos que es el contribuyente *de iure* el que quiebra y que no haya recursos económicos para cubrir las obligaciones, inclusive las deudas por impuesto con el Estado. Adicionalmente asumamos que el contribuyente de hecho no haya en efecto pagado ni los servicios ni el impuesto al profesional; en este caso el Estado no tiene acción alguna para cobrar el impuesto al contribuyente de hecho, ya que la ley no establece nada al respecto.

El eminente tratadista argentino Carlos M. Giuliani Fonrouge en su obra Derecho Financiero nos lo aclara de la siguiente forma: “Por cierto que el traspaso de la responsabilidad de un sujeto a otro u otros nada tiene que ver con el fenómeno económico de la traslación del impuesto, estudiado por la ciencia de las finanzas, en virtud del cual la carga del tributo se desplaza a veces del contribuyente de iure hacia otra persona que lo soporta en definitiva y se denomina contribuyente de facto. El derecho financiero no se ocupa de tal cuestión, de modo que al hablar de contribuyente o de deudor se entiende referido exclusivamente al de iure, esto es, a quien la ley señala como sujeto jurídico del gravamen.” [15]

III. CONSIDERACIONES FINALES

Es evidente y verificable en todos los medios de comunicación y en las propias oficinas administrativas tributarias del Ministerio de Economía y Finanzas la enorme confusión en la comunidad generada por la expedición y aplicación de la Ley N° 61 de 26 de diciembre de 2002.

El nudo del problema consiste que en la normativa aprobada y que a nuestro entender vulnera directamente el artículo 40 de la Carta Política panameña, prevalece la Teoría de la Tributación desde un punto de vista meramente económico. Esta teoría fundamenta su razón de ser en la recaudación configurada como un fenómeno esencialmente económico, sin tomar en consideración las normas y orden legales necesarios para efectuar dicha recaudación. Esto es el resultado directo de la omisión de las numerosas consultas y contribuciones realizadas al Proyecto – Ley en su versión final- por los técnicos extranjeros del CIAT, los cuales son, en su generalidad, profesionales de otras especialidades, pero no jurisconsultos con el necesario conocimiento del régimen fiscal y legal panameño, contratados por el Ministerio de Economía y Finanzas para la elaboración de “las medidas de Reordenamiento y Simplificación del Sistema Tributario.”

IV. PETITUM

Honorables Magistrados todas las sociedades en las que se han prescindido de las normas jurídicas y del orden lógico que el Derecho le confiere a las actividades humanas terminan afrontando graves crisis de todo orden, tal cual lo evidencia el

caso de Argentina, y más recientemente, el caso venezolano,

Es indudable que las frases que impugnamos en la presente Demanda definen como contribuyentes de derecho, a los profesionales que ejercen sus oficios o artes.

En el afán de justificar la creación de este tributo al ejercicio profesional se ha pretendido ampararse en un sofisma, que consiste en disgregar el ejercicio de la profesión como un acto distinto y separado de la prestación de servicios.

Se ha asimilado este nuevo impuesto al ejercicio profesional al impuesto sobre la renta que es un impuesto a las ganancias.

Ni en el Derecho Comparado ni en la Doctrina, se le atribuye obligación como contribuyente de hecho, salvo que la Ley expresamente lo señale

Una adecuada técnica legislativa tributaria hubiese convertido a los profesionales en agentes de retención y no en contribuyentes de derecho y sujetos activos del impuesto, lo cual va a contrapelo con lo contemplado en el artículo 40 de nuestra Constitución.

Estos elementos de precisión conceptual hubiesen permitido ubicar a los actores tributarios en posición cónsona con la disposición constitucional que ha sido violada y hubiese evitado las consecuencias indeseables de la ley y las confusiones resultantes.

Tomando en consideración los argumentos expuestos, solicitamos se declare la inconstitucionalidad de algunas frases del artículo 1057- V del Código Fiscal, como quedara modificado por el artículo 12 de la Ley N° 61 de 26 de diciembre de 2002, conocida como Ley de Reformas Tributarias. Así lo pedimos respetuosamente.

Del Honorable Magistrado Presidente,

CARLOS ALBERTO VASQUEZ REYES

[1] A manera de ejemplo, el artículo 338 de la Constitución Nacional de Colombia expresa lo siguiente: "En tiempo de paz, solamente el Congreso, las Asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos."

[2] VILLEGAS, Héctor; *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo I*, (Buenos Aires, 1984, página 221)

[3] JARACH, Dino; *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, (Buenos Aires, 2003, página 386)

[4] BRICEÑO DE VALENCIA, Teresa y VERGARA LACOMBE, Ramón; *Diccionario Técnico Tributario*, (Medellín, 1999, página 137)

[5] MABARAK CERECEDO, Doricela; *Derecho Financiero Público*; (México, 1996, página 143)

[6] MABARAK CERECEDO; *Derecho Financiero Público*, (página 145)

[7] MENÉNDEZ MORENO, Alejandro; *El Concepto Jurídico Tributario de Profesional*, (Madrid, 1986, página 212)

[8] MENÉNDEZ MORENO; *El Concepto Jurídico Tributario de Profesional*, (página 213)

[9] BRICEÑO DE VALENCIA y VERGARA LACOMBE,; *Diccionario Técnico Tributario*, (página 410)

08/13/2003

[10] JARACH; *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, (página 336)

[11] BIS

[12] JARACH; *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, (página 381)

[13] OB. CIT. (página 382)

[14] OB. CIT. (página 386)

[15] GIULIANI FONROUGE, *Carlos M.; Derecho Financiero* , (Buenos Aires, 1987, página 434)