

PROCESO DE
INCOSTITUCIONALIDAD

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD
PROMOVIDA POR EL LICENCIADO
CARLOS VASQUEZ REYES EN
REPRESENTACIÓN DEL COLEGIO DE
ABOGADOS Y OTROS GREMIOS
CONTRA FRASES DEL ARTÍCULO 1057-
V DEL CÓDIGO FISCAL, SEGÚN FUE
MODIFICADO POR LA LEY 61 DE 2002

ARGUMENTOS POR ESCRITO SOBRE
ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

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

Yo, **NORBERTO DELGADO DURAN**, varón, panameño, con cédula de identidad personal N°.8-234-613, en mi condición de Ministro y Representante Legal del Ministerio de Economía y Finanzas, concuro a su despacho, con el fin de otorgar poder especial a **ELÍAS SOLÍS GONZÁLEZ**, varón, panameño, con cédula de identidad personal N°.8-485-735, abogado en ejercicio y asesor legal de la Dirección General de Ingresos, para que en nombre y representación del **Ministerio de Economía y Finanzas**, presente argumentos por escrito sobre la Acción de Inconstitucionalidad promovida por el Licenciado Carlos Vásquez Reyes en representación del Colegio de Abogados y otros gremios contra frases del artículo 1057-V del Código Fiscal, modificado por la Ley 61 de 2002, según lo dispone el artículo 2564 del Código Judicial.

El licenciado **ELÍAS SOLÍS GONZÁLEZ** queda facultado para interponer todas las acciones que considere necesarias para el mejor ejercicio del presente poder.

Del Honorable Magistrado Presidente,

NORBERTO DELGADO DURAN

Ministro de Economía y Finanzas

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

Quien suscribe, **ELÍAS SOLÍS GONZÁLEZ**, de generales descritas en el poder que antecede, concuro a su Despacho con el fin de presentar, en nombre y representación del **Ministerio de Economía y Finanzas**, argumentos por escrito en contra de la Acción de Inconstitucionalidad promovida por el Licenciado Carlos Vásquez Reyes en representación del Colegio de Abogados y otros gremios contra frases del artículo

1057-V del Código Fiscal, modificado por la Ley 61 de 2002, según lo dispone el artículo 2564 del Código Judicial.

LA PRESENTACIÓN DE ARGUMENTOS POR ESCRITO EN CONTRA DE LA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD SE SUSTENTA SOBRE LA BASE DE LOS SIGUIENTES HECHOS:

PRIMERO: El Licenciado Carlos Vásquez Reyes en representación del Colegio de Abogados y otros gremios ha incoado Acción de Inconstitucionalidad contra frases del artículo 1057-v del código fiscal, según fue modificado por la Ley 61 de 2002

SEGUNDO: El artículo 2564 del Código Judicial faculta a todas las personas interesadas en un Proceso de Inconstitucionalidad a presentar argumentos por escrito sobre el caso, por lo que, con fundamento en la norma comentada, presentamos ante usted, argumentos por escrito oponiéndonos a la Acción de Inconstitucionalidad promovida por El Licenciado Carlos Vásquez Reyes en representación del Colegio de Abogados y otros gremios contra frases del artículo 1057-v del código fiscal, modificado por la Ley 61 de 2002.

SUSTENTACIÓN DE LOS ARGUMENTOS:

I. NORMAS ACUSADAS DE INCONSTITUCIONALES:

El recurrente ha pedido la declaratoria de inconstitucionalidad de frases del artículo 1057-V del Código Fiscal, modificado por el artículo 12 de la Ley 61 de 26 de diciembre de 2002, promulgada en la Gaceta Oficial N°.24,708 de 27 de diciembre de 2002, que dispone lo siguiente:

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

PARAGRAFO 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 operaciones tales como:

1. La realización de obras con o sin entrega de materiales.
2. Las intermediaciones en general.
3.

PARAGRAFO 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).

PARAGRAFO 5. La base imponible es:

- a.
- b.
- c. En las daciones en 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.

PARAGRAFO 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”.

(Lo subrayado es nuestro y corresponde a las frases acusadas de inconstitucionales).

II. NORMA CONSTITUCIONAL QUE SE ESTIMA INFRINGIDA:

El recurrente estima que las frases resaltadas del artículo 1057-V del Código Fiscal, modificado por el artículo 12 de la Ley 61 de 2002, infringen el artículo 40 de la Constitución Nacional, el cual dispone que:

“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”.

III. ARGUMENTOS CONTRA LA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD:

La ampliación de la base del ITBM (5%) a los servicios profesionales no lesiona la Constitución. El artículo 40 constitucional es diáfano cuando expresa que “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”.

Con las modificaciones introducidas al artículo 1057-V del Código Fiscal por la Ley 61 de 27 de diciembre de 2002, no se vulnera el primer supuesto del artículo 40, puesto que no se restringe la libertad que tiene toda persona de ejercer cualquier profesión u oficio. Es decir, la nueva regulación tributaria no pone cortapisas al derecho constitucional que tenemos todas las personas para ejercer libremente las profesiones, oficios o artes para las cuales seamos idóneos.

En el segundo supuesto, debemos destacar que la Constitución prohíbe expresamente la creación de impuestos o contribuciones para el ejercicio de las profesiones liberales, oficios o artes. Se trata de una prohibición que limita la facultad legislativa de crear tributos, pero que se circunscribe exclusivamente a la posibilidad de imponer el pago de un tributo como condición necesaria para poder ejercer las profesiones liberales, oficios o artes. Sin duda, lo que la Constitución prevé es una fórmula que garantiza el derecho al libre ejercicio de las profesiones liberales, oficios y artes.

En el caso de la ampliación de la base del ITBM a los servicios profesionales (ITBMS), no se está creando un impuesto para poder ejercer las profesiones liberales, oficios o artes. No se grava directamente su simple y llano ejercicio. Lo que se grava es la prestación del servicio, siendo la base imponible el pago que recibe el profesional. 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.

Por otra parte, en la práctica el ITBMS seguirá siendo un impuesto indirecto que se transfiere al usuario o cliente, quien finalmente termina pagándolo. Pretender que la ampliación de la base del ITBM a la prestación de servicios, incluidos los servicios profesionales lesiona la Constitución, no implica más que desconocer el tenor literal del artículo 40 constitucional. El sentido literal del artículo 40 de la Constitución es taxativo en cuanto al límite establecido a la facultad legislativa de imponer tributos. Lo que le está vedado al legislador es la posibilidad de establecer impuesto o contribución que grave el ejercicio de las profesiones liberales, los oficios o las

artes. Si el gravamen al servicio profesional, es decir, a los ingresos brutos en concepto de honorarios (lo constituye la base imponible del ITBMS) que recibe un profesional fuera inconstitucional, también podríamos pensar que al gravar la renta de los profesionales (que es producto de los servicios que brindan) con el Impuesto sobre la Renta, también se estaría vulnerando la Constitución, lo que a todas luces sería un absurdo jurídico.

En el caso del Impuesto sobre la Renta hay un gravamen directo a los ingresos que percibe el profesional producto del ejercicio de su profesión, arte u oficio, mientras que en el ITBMS el gravamen se circunscribe exclusivamente a la prestación del servicio profesional que constituye el hecho generador del tributo.

El recurrente ha obviado el concepto del Impuesto sobre valor agregado o Impuesto sobre ventas, en nuestro caso, Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS). Al respecto, el profesor Edison Gnazzo, en su obra "Principios Fundamentales de Finanzas Públicas" indica que *"el impuesto general sobre ventas, que normalmente se aplica también en forma total o parcial a los servicios, grava volúmenes totales de ventas o cifras de negocios, siendo el acto de transferencia o prestación del servicio el hecho generador del impuesto y el precio de venta del producto o servicio el monto imponible del mismo"* (GNAZZO, EDISON. Principios Fundamentales de Finanzas Públicas, Panamá, 1997, Pág. 147 – El subrayado es nuestro).

Por otra parte, el actor sustenta los vicios de inconstitucionalidad de las normas impugnadas alegando 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 un claro impedimento al libre ejercicio de la profesión..."*, desconociendo la doctrina tributaria, en el sentido que en los impuestos sobre

ventas o de valor agregado, hay que tomar en cuenta que existe un contribuyente de derecho por designación legal, correspondiente al vendedor o prestador de servicios (en este caso, el profesional), pero el contribuyente de hecho o incidido económicamente, es el consumidor final del bien o del servicio. El profesor Gnazzo, en la obra precitada también se ocupa de este aspecto, advirtiendo que este tipo de impuestos es ampliamente susceptible de trasladarse al consumo, por lo que en la práctica se les clasifica como impuestos al consumo, anotando que "el contribuyente de derecho es el vendedor o fabricante, en tanto que el contribuyente de hecho o incidido económicamente es normalmente el consumidor" (Ídem, Pág. 148. El subrayado es nuestro).

En el mismo sentido, el impugnante también obvia los motivos históricos por los cuales surge la norma constitucional que se estima infringida (Artículo 40 de la Constitución Nacional). La historia nos señala que en la antigüedad las personas que se dedicaban al ejercicio de una profesión, arte u oficio, estaban obligados a pagar un gravamen al monarca para poder realizar la actividad respectiva. En atención a esa circunstancia es que el libre ejercicio de las profesiones liberales, artes u oficios encuentra tutela constitucional, en primer lugar declarándose la libertad que tiene toda persona para ejercer cualquier **profesión u oficio**, sólo 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**". Paso seguido, la tutela constitucional, a fin de garantizar esa libertad de ejercer cualquier profesión u oficio, impide al legislador crear impuestos o contribuciones para poder ejercer las profesiones liberales y de los oficios y las artes. Es decir, cumplidas las condiciones de idoneidad, moralidad, previsión y seguridad sociales, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias predeterminadas por ley, no puede exigirse el pago de un tributo para autorizar el ejercicio de las profesiones liberales y de los oficios y las artes.

Sobre el punto anterior, destacamos el criterio de la señora Procuradora de la Administración, esgrimido en la Vista Fiscal N°.300 de 29 de abril de 2003, dentro de este Proceso de Inconstitucionalidad, en la cual, la funcionaria, al referirse a la prohibición de establecer impuesto o contribución para el ejercicio de las profesiones liberales, de los oficios y las artes, indicó: *"la norma constitucional, bajo estudio, es clara... lo cual indica, a nuestro juicio, 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"*. La señora Procuradora de la Administración, en otro apartado de la Vista Fiscal, señala contundentemente que *"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 recibe en concepto del ejercicio lucrativo de su profesión"*.

Igualmente, resulta significativo subrayar la opinión del ilustre constitucionalista panameño, Dr. César Quintero, contenida en nota de 21 de febrero de 2002, dirigida al señor Ministro de Economía y Finanzas, en ocasión de consulta formulada al jurista con relación a la ampliación de la base del ITBM a los servicios profesionales. En dicha nota el Dr. Quintero advirtió que el segundo párrafo del artículo 40 de la Constitución Política *"contiene una formula que garantiza la libertad del ejercicio de las profesiones, oficios y artes, toda vez que de forma categórica impide que el Estado pueda establecer cualquier impuesto o contribución que grave directamente el simple y llano ejercicio de las profesiones, oficios y artes... es nuestra opinión que si una ley crea un impuesto que grava el servicio que recibe el cliente de una persona que ejerce una profesión u oficio, dicha Ley no estaría violentando el Artículo 40 de la Constitución Nacional. Ello es así, por cuanto lo que estaría siendo objeto del gravamen fiscal, sería el pago que hace el cliente de la persona que ejerce la profesión u oficio. Quien estaría pagando el impuesto por el servicio sería el usuario y no la persona que ejerce la profesión u oficio. Lo que prohíbe la"*

Constitución es que el Estado le cobre un impuesto al profesional o al que ejerce un oficio, por el simple hecho de ejercer dicho oficio, situación que no se presenta cuando se cobra un impuesto al usuario del servicio, tomando como referencia del gravamen un porcentaje del precio que se paga” (El subrayado es nuestro).

Ahora bien, ante las pretensiones del actor, es importante hacer referencia a las normas reglamentarias del artículo 1057-V del Código Fiscal, tal como quedara modificado por la Ley 61 de 2002. Tales normas despejan con meridiana claridad cualquier duda que pudiera existir en torno a que se esté gravando con un tributo el derecho constitucional de libre ejercicio de las profesiones liberales, de los oficios o de las artes, veamos:

1. Primeramente, como se ha anotado, la ampliación del ITBM a los servicios (ITBMS), tiene como fin establecer como hecho generador del impuesto precisamente a la prestación de servicios en general, de forma tal que en el artículo 1 del Decreto Ejecutivo 20 de 20 de marzo de 2003, modificado por el Decreto Ejecutivo 59 de 23 de junio de 2003, se define como servicio **“toda prestación que sin configurar transferencia de bienes proporcione a la otra parte una ventaja o provecho”**.
2. En el mismo artículo precitado se define como **profesión** todo **“empleo u oficio que cada persona natural tiene o ejerce”**, mientras que **profesional** es la **“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”**.

Como podrán observar los Honorables Magistrados, el artículo 1057-V del Código Fiscal, en ninguno de sus párrafos, establece como hecho generador del impuesto el tener una profesión o ejercer una profesión liberal, arte u oficio, razón por la que la norma reglamentaria se ocupa de definir estos conceptos para que existiera certeza y claridad sobre el hecho generador constituido por la prestación de servicios en general, incluida la prestación de servicios

profesionales. Al respecto, el literal a. del párrafo 4 del artículo 1057-V del Código Fiscal es claro cuando designa 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"* (El subrayado es nuestro). Reiteramos, el hecho gravado es la prestación de servicios profesionales.

3. El artículo 2 del Decreto Ejecutivo 20 de 20 de marzo de 2003, modificado por el artículo 2 del Decreto Ejecutivo 59 de 23 de junio de 2003, desarrolla los hechos gravados con el impuesto, previendo en su literal b. "la prestación de servicios a cualquier título", lo que a todas luces no grava con el impuesto el derecho constitucional de libre ejercicio de las profesiones liberales, artes u oficios. Es más, el párrafo de este artículo destaca taxativamente que *"el mero ejercicio de las profesiones liberales, no causa este impuesto en concordancia con lo establecido en el artículo 40 de la Constitución Nacional"* (El subrayado es nuestro).

De forma tal que, en ejercicio del artículo 2564 del Código Judicial, reafirmando que el gravamen a la prestación de servicios en general, incluidos los servicios profesionales, con el Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS) no vulnera el artículo 40 de la Constitución, norma que se encarga de tutelar el derecho fundamental de libre ejercicio de las profesiones liberales, artes u oficios, porque el hecho gravado o el hecho generador del impuesto lo constituye la prestación del servicio profesional y no el derecho de ejercicio de una profesión, mientras que la base imponible del impuesto la constituye el monto de los ingresos u honorarios profesionales que le paga el cliente al profesional, conforme lo destaca el literal a. del párrafo 5 del Artículo 1057-V del Código Fiscal, modificado por la Ley 61 de 2003, solicito con el debido respeto, en nombre y representación del **Ministerio de Economía y Finanzas**, al Honorable Pleno de la Corte Suprema de Justicia, que no acceda a la Declaratoria de Inconstitucionalidad solicitada por el licenciado

CARLOS VÁQUEZ REYES en representación del Colegio Nacional de Abogados y otros gremios contra algunas frases del artículo 1057-V del Código Fiscal, conforme fue modificado por la Ley 61 de 26 de diciembre de 2003, debido a que, a nuestro criterio, no lesionan el artículo 40 de la Constitución Política.

PRUEBA:

1. Copia autenticada de la nota de 21 de febrero de 2001, dirigida al señor Ministro de Economía y Finanzas por el Dr. César Quintero.

Del Honorable Magistrado Presidente de la Corte Suprema de Justicia,

ELÍAS SOLÍS GONZÁLEZ

8-485-735

Panamá, a fecha de presentación.