

Acción de Inconstitucionalidad

El Colegio Nacional de Abogados de Panamá y otros gremios profesionales solicitan se declaren inconstitucionales algunos términos del artículo 1057-V del Código Fiscal, tal como quedó modificado por el artículo 12 de la Ley No. 61 de 26 de diciembre de 2002.

Argumentos por Escrito

**HONORABLE MAGISTRADO PRESIDENTE DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA :**

Por este medio yo, **RAFAEL RIVERA CASTILLO**, varón, panameño, mayor de edad, con cédula de identidad personal No. 4-275-104, abogado en ejercicio, con domicilio en Avenida Nicanor de Obarrio No. 54 y Calle 50, lugar en donde recibo notificaciones personales, comparezco ante nuestro más alto Tribunal de Justicia, actuando en mi propio nombre y representación, y con fundamento en el artículo 2564 del Código Judicial, a fin de presentar nuestros argumentos por escrito a favor de la constitucionalidad de los términos del artículo 1057-V del Código Fiscal -como quedó modificado por el artículo 12 de la Ley No. 61 de 26 de diciembre de 2002- que son objeto de la Acción de Inconstitucionalidad enunciada en márgenes superiores del presente escrito.

Por considerarlo conveniente, y con el propósito de consignar algunas precisiones jurídicas que pueden contribuir a esclarecer la materia objeto del presente debate constitucional, procederemos a exponer nuestros argumentos en dos apartados distintos, el primero referente a la **“Naturaleza Jurídico Tributaria del Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS)”** y el segundo correspondiente a la **“Protección Constitucional al Libre Ejercicio de las Profesiones u Oficios”** de forma tal que quede plenamente acreditado como el impuesto indirecto antes referido no impide, ni obstaculiza en forma alguna, el derecho que tenemos todos los panameños a ejercer nuestra profesión u oficio.

**“Naturaleza Jurídico Tributaria del Impuesto a la Transferencia de Bienes  
Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS)”**

De manera inicial, consideramos necesario destacar que cuando el apoderado especial de los gremios demandantes en el presente proceso constitucional denuncia la supuesta transgresión del texto constitucional contenido en el artículo 40 de nuestra Carta Magna, apunta que: *“...las disposiciones impugnadas de inconstitucionales, tienen como propósito el de gravar el trabajo y todos los servicios que son prestados por: (1) personas que ejercen una profesión liberal, y (2) personas que no siendo considerados profesionales, se dediquen a todo tipo de artes y oficios, como por ejemplo, electricistas, plomeros, mecánicos, barberos, estilistas de belleza, ebanistas, carpinteros, soldadores, orfebres, relojeros, laboratoristas, técnicos de rayos X, pintores, escultores, cantantes, músicos, escritores, sastres, corredores de aduanas, corredores de seguros, zapateros, restauradores, encuadernadores, pintores, chapisteros y operadores de equipo pesado...”*.

No obstante lo anterior, la aseveración antes formulada no hace ninguna precisión referente a la naturaleza misma del ITBMS como impuesto indirecto que, con fundamento en el artículo 48 también de nuestra Constitución Nacional, fue aprobado por la Asamblea Legislativa de conformidad con las facultades que le asigna el numeral 10 del artículo 153 de nuestra Carta Magna.

Según lo indica el demandante, a su criterio *“... la norma impugnada viola de modo directo el artículo 40 de la Constitución Política de Panamá anteriormente descrito, toda vez que dicha norma constitucional prohíbe de manera categórica, expresa y diáfana, el establecimiento de impuestos o contribuciones para el ejercicio de las profesiones liberales y de los oficios y las artes”*.

Lo que resta deslindar en el presente proceso, es si efectivamente un impuesto indirecto como el ITBMS, atendiendo a su mecánica jurídica y económica, puede ser efectivamente considerado como un impuesto que debe ser cancelado al Fisco como

condición *sine qua non* para sólo entonces poder acceder al ejercicio de una profesión u oficio.

En otras palabras y en nuestra opinión, para que el ITBMS pueda entenderse en pugna con la protección contenida en el artículo 40 de la Constitución Nacional al libre ejercicio de las profesiones u oficios, se hace necesario comprobar –y consideramos que en la presente acción de inconstitucionalidad no se ha logrado- lo siguiente:

- (1) Que sin el pago previo y efectivo del ITBMS al Tesoro Nacional, resultare imposible a quienes practiquen una profesión u oficio –individuo o persona jurídica- ejercer de forma lícita dicha actividad; o
- (2) Que en defecto del cumplimiento de esta obligación tributaria, el particular interesado en el ejercicio de una profesión u oficio pudiera ser acusado de ejercicio ilícito de una profesión u oficio; o que su idoneidad o autorización para el ejercicio libre y efectivo de la profesión u oficio, le pudiera ser revocada o desconocida por la Autoridad, precisamente por no cumplir con una condición tributaria indispensable para desarrollar su actividad.
- (3) En conclusión, es necesario acreditar que la cancelación efectiva del ITBMS se erige en barrera o impedimento o condición *sine qua non* poder ejercer una profesión u oficio.

Para efectos de poder acreditar –o no- los extremos antes mencionadas, consideramos necesario definir la materia imponible del ITBMS, específicamente en lo que toca a la prestación de servicios –que resulta el punto controvertido en la presente demanda de inconstitucionalidad-, misma que de acuerdo al texto del primer párrafo del artículo 1057-V del Código Fiscal –conforme quedó modificado por el artículo 12 de la Ley No. 61 de 2002- se refiere al establecimiento de “...un Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS), que se realicen en la República de Panamá”.

En desarrollo de la temática de "Prestación de Servicios" en particular, el literal b) del Parágrafo 1 del Artículo 1057-V –conforme quedó modificado por el artículo 12 de la Ley No. 61 de 2002- prevé que "...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." (Subrayado nuestro).

De lo anterior se desprende, que el ITBMS no constituye un impuesto dirigido a lograr recaudación de fondos de ninguna profesión, ni de ningún oficio en particular, ni de ningún gremio o agremiado específicamente. Es decir, que este impuesto no ha creado una prestación económica a favor del Estado, para que éste, en virtud del pago de dicha prestación, decida a autorizar a los asociados para desarrollar ciertas profesiones u oficios.

Dar cabida a los argumentos esgrimidos en la demanda, equivaldría a reconocer que cualesquiera gravámenes, tasas o derechos creados por medio de instrumentos de jerarquía legal, como por ejemplo: los que deben cancelar los corredores de seguros, los corredores de aduanas, corredores de valores, o cualesquiera otros profesionales para obtener las autorizaciones necesarias para ejercer sus actividades, devendrían en inconstitucionales, atendiendo la interpretación que pretende darse en esta acción al artículo 40 de nuestra Constitución Nacional.

Contrario a lo expresado por el apoderado especial de los gremios demandantes, considero que las modificaciones sufridas por el artículo 1057-V del Código Fiscal, en virtud de la aprobación de la Ley No. 61 de 2002, lo único que han procurado es ampliar la base imponible del conocido Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles (ITBM) al sector servicios, razón por la cual ahora se le denomina Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS).

Esta decisión de política fiscal encuentra su razón de ser atendiendo a que precisamente el sector servicios genera aproximadamente un ochenta por ciento (80%) del Producto

Interno Bruto (PIB) del país y , hasta la aprobación de la antedicha Ley, había disfrutado de un régimen diferenciado, al mantenerse fuera del ámbito de aplicación de dicho impuesto indirecto, a diferencia de los sectores industrial y comercial del país, que desde 1976 se constituyeron en sujetos pasivos o contribuyentes del ITBM.

Con respecto a la naturaleza misma del ITBMS resulta ilustrativo citar los conceptos vertidos por conocedores de la materia tributaria. Para estos efectos, merecen especial atención, entre otros, los siguientes autores:

El profesor Edison Gnazzo, en su obra "Principios Fundamentales de Finanzas Públicas" indica lo siguiente:

*"... 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.*

...  
*En la teoría y en la legislación comparada se identifican las siguientes tres modalidades o tipos de impuesto general sobre las ventas (i) impuesto aplicable en una sola etapa de circulación de bienes; (ii) impuesto aplicable en todas las etapas; y (iii) impuesto aplicable en alguna, algunas o todas las etapas, pero en cada caso sobre el valor agregado en cada etapa.*

*Como su nombre lo indica, el impuesto en una sola de las de comercialización de un producto, puede aplicarse sólo en la primera etapa (importación y fabricación), en una etapa de intermediación (mayorista) o puede aplicarse sólo en la etapa final (minorista o detallista).*

*El impuesto que grava todas las etapas, denominado "en cascada" o "acumulativo", rigió en Francia hasta 1954. Prácticamente no existe vigente hoy en día en ningún país latinoamericano a nivel nacional.*

*La tercera modalidad es conocida como impuesto sobre el valor agregado (IVA), "value added tax" para los anglosajones, "impuesto sobre el valor añadido" para los españoles, "taxe sur le valour ajouteé" según los franceses e "imposta sul valore aggiunto" como lo llaman los italianos. El tributo en este caso grava cada etapa de la circulación del bien, pero se aplica sólo sobre el valor agregado en cada etapa. Viene a ser en teoría, equivalente en su producto a un impuesto aplicable sólo en la última etapa, pero recibido parcialmente en cada una de las etapas. Kaldor lo ha definido como un impuesto a la renta neta de las empresas. El IVA fue propuesto inicialmente por Von Siemens en Alemania en 1919 y dos años más tarde T.S. Adams lo defendía como sustitutivo del impuesto sobre la renta de las sociedades. En 1950, la misión Shoup propuso su implantación en Japón. En Estados Unidos una fórmula similar se establece en el Estado de Michigan en 1953. Según se verá, el IVA se aplica actualmente en casi todos los países latinoamericanos.*

*El "valor agregado", como monto del impuesto se puede determinar por cualquiera de las siguientes fórmulas: por la primera, se le define bien como la suma de salarios, intereses gastos y beneficios netos o bien como la diferencia entre compras y ventas (tipo renta). La segunda fórmula, por la que se le deduce el impuesto pagado sobre las compras, es conocida como "tipo consumo" y resulta ser la más simple y la más utilizada en la legislación comparada." (GNAZZO, EDISON. "Principios Fundamentales de Finanzas Públicas", Panamá, 1997, pág. 147 y ss.)*

El profesor Gnazzo, en su obra antes citada hace referencia a adopción efectiva del Impuesto General a las Ventas "tipo valor agregado" en diversos países de Latinoamérica como son: Argentina (11%, 16% y 25%); Bolivia (13%); Brasil IPI (federal) (7% al 25%); Brasil ICM (estatal) (varias); Canadá (7%); Colombia (8%, 14%, 20%, 35% y 45%); Costa Rica (13%); Chile (17%); Ecuador (10%); El Salvador (10%); Guatemala (7%); Haití (10%); Honduras (7%); Jamaica (12.5% y varias); México (10% y 15%); Nicaragua (5%; 6%, 10% y 15%); Panamá (5% y 10%); Paraguay (10%); Perú (18%); República Dominicana (8%); Trinidad y Tobago (15%), Uruguay (14% y 23%) y Venezuela (10%, 16.5% y 20%).

De tal forma, queda claro que este tipo de imposición indirecta al consumo no es innovadora en nuestro medio, y existen construcciones jurídico doctrinales importantes y sólidas que deben ser consultadas antes de esbozar una aseveración como la propuesta en la demanda -en el sentido de que el ITBMS es en realidad un impuesto creado para gravar el ejercicio de profesiones u oficios por los particulares-.

Consideramos que el ITBMS no grava el ejercicio de una profesión u oficio -en otras palabras, que no se causa el impuesto como condición previa o indispensable para dedicarse a alguna actividad liberal, el hecho generador no es la obtención de una idoneidad, ni la experticia obtenida para el ejercicio de un oficio-. En realidad el ITBMS considera como hechos imponible las ventas de bienes corporales muebles y la prestación de todo tipo de servicios (salvo las excepciones expresamente consagradas en la Ley y desarrolladas en sus reglamentos), cuya base imponible son los volúmenes totales de ventas o cifras de negocios del sujeto pasivo designado por la Ley (en todo caso el transferente de bienes y el prestador de servicios gravados) sobre una base de valor agregado (IVA), en otras palabras, el ITBMS se causa en todas las distintas etapas de comercialización, pero se aplicándose sólo sobre el valor agregado en cada etapa.

Es aquí donde adquiere importancia el mecanismo del “crédito fiscal” por medio del cual el sujeto pasivo (transferente de bienes y/o prestador de servicios gravados) se deduce el impuesto que a su vez pagó en todas sus adquisiciones de bienes o servicios gravados, de forma tal que sólo queda obligado a remitir al Fisco el saldo neto que resulte entre el monto del ITBMS que cobró a sus clientes por la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, y el monto del ITBMS que pagó a sus proveedores de bienes y servicios gravados.

En conclusión, el ITBMS se presenta en Panamá como un impuesto indirecto tipo “valor agregado”, doctrinalmente conocido como “tipo consumo”, razón por la cual no encontramos la justificación técnico tributaria para obviar el hecho cierto de que se trata de un impuesto indirecto sobre los consumos de los clientes finales, y pretender desdibujarlo en un impuesto-condición para el ejercicio de una profesión u oficio.

Llegado este punto, resulta indispensable a nuestro criterio resaltar la particularidad de que el ITBMS es un impuesto indirecto, cuya mecánica operativa, tal cual viene establecida por el Legislador procura gravar el gasto o consumo realizado por el consumidor, adquirente o prestatario de los bienes y servicios gravados, quien sufre la repercusión final del impuesto (o en otras palabras, resulta incidido económicamente); pero que designa al propio proveedor de los bienes o prestador de servicios como *contribuyente de derecho*, es decir, como aquél responsable frente a la Administración Tributaria de exigir y recaudar el impuesto de sus clientes, y posteriormente presentar las declaraciones tributarias e ingresar el mismo a las arcas del Estado.

Es éste *contribuyente de derecho* el responsable directamente frente al Fisco y quien debe cumplir con todas y cada una de las exigencias establecidas por la Ley en materia de ITBMS. Pero ello no significa que el *contribuyente de derecho* quede obligado a asumir dicho impuesto como propio, sino más bien que queda obligado a trasladarlo o cargarlo a sus clientes en todas sus ventas o prestaciones de servicios. Y es precisamente el cliente final quien resulta incidido económicamente por el impuesto, porque la Ley le ha

obligado a pagar o desembolsar de sus propios dineros el ITBMS que corresponda al *contribuyente de derecho*. Puesto de otra forma, el cliente o consumidor final, es decir, quien se beneficia con el bien o servicio adquirido, es el que efectivamente paga tanto el importe del bien o servicio adquirido o consumido, como el impuesto correspondiente que grava la transferencia o prestación de que se trate.

Resulta oportuno a nuestro criterio, referirnos aquí a la temática central que ocupa la presente acción de inconstitucionalidad, esto es: LA AMPLIACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL ITBM AL SECTOR SERVICIOS, con la consiguiente afectación de los clientes o usuarios finales, es decir, de quienes se benefician con prestación que suponen los servicios gravados.

El autor DAVID WILLIAMS, al referirse a la prestación de servicios o “supply of services” gravados con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) sujeto en cada uno de los países miembros a las reglas de coordinación dictadas por la Unión Europea a través de sus Directivas—en nuestra opinión, uno de los sistemas más desarrollados y completos de imposición indirecta al valor agregado— señala que “... *la naturaleza única del IVA es su proyección potencial para identificar y gravar toda contribución económica —o valor agregado— hecha por cualquier operador económico en conexión con cualquier actividad de naturaleza negocial o comercial...*” .

Más adelante, al referirse en particular al sector servicios, el citado autor precisa “... *un suministro de servicios es generalmente definido como cualquier prestación dentro del ámbito del IVA que no es un suministro de bienes o un suministro de tierras. Esta definición, al momento de leerse conjuntamente con la definición de “suministro de bienes” significa que cualquier suministro es dentro de alcance del gravamen del IVA... no es posible entonces tener un suministro que no sea, o bien un suministro de bienes o un suministro de servicios, con excepción de los suministros de tierra o dinero. De aquí, es claro que el concepto “servicios” tiene un significado ampliado. Cubre el uso de todas las formas de propiedad así como las transferencias del derecho a disponer de propiedad intangible. También cubre eventos negativos, como la abstención de ejercer una actividad o empresa por acuerdo o convección para no hacer algo. De esta forma*



"servicios" son suministrados en cualquier evento en que se agregue valor debido a una transacción que se encuentre bajo el alcance del IVA. Una transacción estará dentro del alcance del IVA de acuerdo con las reglas generales si la transacción tiene carácter comercial, si la persona que realiza el suministro es un sujeto pasivo y si alguna otra persona realiza un pago por dicho suministro. (Traducción libre de WILLIAMS, DAVID. "VALUE ADDED TAX" en "TAX LAW DESIGN AND DRAFTING" Tomo Primero, editor VICTOR THURONYI, Editado por el Fondo Monetario Internacional, Washington D.C., U.S.A., 1996, págs. 164 y ss.-Subrayado nuestro).

De los argumentos previamente citados –y sin perder de perspectiva ciertas particularidades de nuestra normativa doméstica, como por ejemplo, la exclusión en esta primera etapa del "uso de intangibles" de la base imponible del impuesto- se desprende claramente que el ITBMS se dibuja en la legislación panameña como un impuesto al valor agregado en toda su dimensión, al incluir el sector servicios en su base imponible, sin que por ello deba entenderse que dicho gravamen no es un impuesto indirecto, sino un impuesto específico creado por el Estado como exigencia previa o condición requerida para ejercer una profesión, arte u oficio, que es lo prohibido en el artículo 40 de la Constitución Nacional.

Algunas consideraciones se han externado con respecto a que el ITBMS pareciera transformarse en un impuesto directo –gravando el ejercicio mismo de la profesión-, tomando en cuenta las siguientes consideraciones:

- a) Que al ser el ITBMS un impuesto que funciona bajo el sistema de devengado, es decir, que nace la obligación tributaria para el *contribuyente de derecho* desde que se transfiera el bien o se preste el servicio gravado, sin que para ello sea condición necesaria haber recibido el pago efectivo por parte del cliente o consumidor final, puede el *contribuyente de derecho* quedar repercutido económicamente por el impuesto. En consecuencia, se argumenta, en estos casos podría entenderse que el mismo sí constituye un verdadero impuesto al

ejercicio de la profesión u oficio y devenir el violatorio del artículo 40 Constitucional.

- b) Que en algunas instancias, cuando el ITBMS es cargado en facturas expedidas contra un cliente o consumidor que no resulte a su vez *contribuyente de derecho* del ITBMS, también podría transformarse en un *impuesto directo*, toda vez que éste consumidor de la cadena no está autorizado a cobrarlo en sus propias ventas o prestaciones de servicios por ser éstas últimas exentas o no gravadas con el impuesto. En consecuencia, se argumenta, también en estos casos podría entenderse que el ITBMS sí constituye un verdadero impuesto al ejercicio de la profesión u oficio y devenir el violatorio del artículo 40 Constitucional.

Disentimos de la inquietudes antes formuladas, toda vez que la naturaleza jurídica de un impuesto –como directo o indirecto- no depende en estricta técnica tributaria, de las distintas situaciones incidentales *de facto* en las que pudiera verse involucrado algún asociado en un momento determinado.

Simple y sencillamente, la estructura legislativa del impuesto grava *los usos, consumos, gastos o disfrutes* que se realicen dentro del territorio fiscal panameño, y por lo tanto, los hechos gravados no lo constituyen, ni las rentas, ni los ingresos, ni el patrimonio, ni el capital de un contribuyente –variables afectadas genéricamente por impuestos directos-, y por lo tanto, no puede considerarse jurídicamente el ITBMS como un impuesto directo, aún en los casos antes planteados. Nos permitimos, por considerarlo ilustrativo, citar al autor español JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA, quien aborda en forma puntual el tema de los sujetos pasivos de la obligación tributaria en materia de impuestos indirectos, con especial referencia a los impuestos sobre valor añadido o agregado (IVA):

*“2º. Hagamos, sin embargo, una salvedad. No siempre responde a aquel deber constitucional de contribuir la definición legal del sujeto jurídico pasivo del tributo (o contribuyente de derecho). El ejemplo obligado lo constituye el impuesto sobre el valor añadido. El hecho imponible de este tributo se atribuye, en la ley, al empresario vendedor del bien o al profesional oferente del servicio, que quedan así, constituidos en titulares jurídicos y en sujetos pasivos del tributo. Mas estos sujetos no son los sujetos de la capacidad contributiva a la cual las*

constituciones ligan el debe de contribuir (esto es, la capacidad económica que se pretende gravar con el tributo), sino los consumidores finales de los bienes y servicios gravados los que, por el proceso de sucesivas repercusiones legales obligatorias ex lege, acaban soportando el gravamen y se convierten en contribuyentes legales de hecho. Quiere decirse que, en rigor conceptual, los sujetos jurídicos pasivos de este tributo, lo son a título contributivo ajeno (el de los consumidores finales), puesto que están no solo autorizados, sino, inclusive, obligados por la normativa tributaria, a recuperar, repercutiéndolo, el impuesto de las cuotas que pagan.

La misma observación puede hacerse para otros impuestos de los llamados indirectos.

La doctrina tributaria es consciente del problema dogmático que plantean estos impuestos para la teoría jurídica de la subjetividad tributaria. Y si bien, en principio, excluye, con razón, a los contribuyentes de hecho, de las categorías jurídico-tributarias, no deja de atribuirles cierta significación para la correcta aplicación del derecho tributario. Como dice FANTOZZI acerca de la noción del sujeto jurídico del impuesto, el enriquecimiento y el empobrecimiento en los que el tributo se resuelve, deben realizarse mediante instrumentos jurídicos: esto es, estableciendo y extinguiendo relaciones obligatorias. Estos efectos jurídicos deben producirse, sin embargo, en cabeza del titular de la capacidad contributiva manifestada en el hecho imponible. Cuando así no sucede, el mecanismo de empobrecimiento patrimonial viene confiado (por medio de la repercusión) a las relaciones de mercado, y resulta extraño al derecho tributario; por tanto, también lo sería el llamado contribuyente de hecho. Y, sin embargo, desde el punto de vista del principio constitucional de participación en las cargas públicas en razón de la propia capacidad contributiva, que es, en definitiva un principio de derecho constitucional tributario, ese contribuyente "de hecho" es el que debe soportar el empobrecimiento en que consiste el tributo. Y, desde esta perspectiva, no es una figura subjetiva irrelevante para el derecho tributario, pese a autorizadas opiniones en contra. Bien entendido que la figura del contribuyente de hecho solo debe aparecer en la teoría jurídica de la subjetividad tributaria para los supuestos y problemas propuestos por los impuestos indirectos indicados. Pero en cambio, carece de significación jurídica para otros posibles fenómenos de traslación impositiva.

En efecto, lo que caracteriza, jurídicamente, a los impuestos indirectos, es este desdoblamiento, construido por el propio legislador, entre el contribuyente de derecho (el que reclama legalmente a contribuir como sujeto del tributo y titular de su hecho imponible) y el contribuyente de hecho (titular de la capacidad contributiva que se pretende gravar indirectamente por medio del hecho imponible significado por la norma). De suerte que -repetimos- la figura de este contribuyente de hecho es una construcción legal (por eso lo hemos llamado contribuyente legal de hecho). Característica que se pone de manifiesto en la función que la ley otorga en estos impuestos, a la obligación de aceptar la repercusión, que la propia ley tributaria le atribuye.

Advirtamos, para terminar este tema, que, como bien se ha dicho, estas figuras de subjetividad tributaria presentes en los impuestos indirectos no pueden reconducirse a las que se producen en la sustitución tributaria. "No se trata (allí) ya de sustituir al contribuyente primeramente designado por la ley por otra persona. El cambio se ha producido (allí) ya en un momento prejurídico.

"La ley designa como único contribuyente, al cual faculta y obliga a repercutir el pago realizado por él sobre otra persona situada fuera del círculo de la obligación ante la hacienda pública." (PÉREZ DE

AYALA, JOSÉ LUIS. "LA SUBJETIVIDAD TRIBUTARIA" en "TRATADO DE DERECHO TRIBUTARIO". Tomo Segundo, dirigido por ANDREA AMATUCCI, Editorial Temis, Bogotá, 2001, págs. 167 y ss.-Subrayado nuestro).

Entendemos entonces, que de conformidad con los planteamientos antes transcritos, incluso en la eventualidad de que el *contribuyente de derecho* se vea afectado porque en un momento dado no puede recuperar de un cliente en particular el ITBMS cargado, por ejemplo: cuando la factura o documento equivalente devengue en una cuenta incobrable o "mala" de acuerdo con la jerga comúnmente utilizada, el propio Decreto Ejecutivo No. 20 de 2003, modificado por el Decreto No. 59 de 2003, prevé la posibilidad de rebajar dichos montos de los saldos a pagar al Fisco en el momento en que se determine que la cuenta afecta al ITBMS puede ser descargada como incobrable.

Esta situación acredita técnicamente que el ITBMS jamás fue estructurado, ni funciona en forma alguna como un impuesto que debe soportar directamente el proveedor de bienes o servicios gravados, y consecuentemente, no debe ser considerado como un impuesto directo sobre el mero ejercicio de una profesión u oficio.

Desde un punto de vista constitucional tributario, no consideramos que la ampliación de la base imponible del ITBM al sector servicios (ahora ITBMS), manteniendo la mecánica del crédito fiscal que permite gravar exclusivamente el valor agregado por el profesional o el técnico o quien ejerza un oficio en la etapa de comercialización del bien o servicio en la que interviene –y no así sus ingresos totales en cada etapa, tipo cascada- se ha transformado en una barrera, impedimento o condición de imposible cumplimiento, para que cada quien se dedique a ejercer sus actividades liberales en nuestro país, sobre todo si, respetando la doctrina generalmente aceptada en materia de imposición indirecta, tenemos en cuenta que la capacidad contributiva gravada no es la del prestador del servicio, sino la de su cliente o *contribuyente de hecho*.

En otras palabras, la norma legislativa que establece el ITBMS grava los consumos o manifestaciones de riqueza realizadas por quienes contratan los servicios prestados, atendiendo de forma indirecta a la capacidad contributiva de dichas personas, quienes al

incurrir en dichos gastos o erogaciones, para sufragar la adquisición o provecho de bienes y servicios considerados como hechos gravados por la norma, quedan repercutidos por mandato legal, y deben satisfacer finalmente la carga tributaria, con la consiguiente afectación de su propio patrimonio, y no así el patrimonio del prestador de servicios o transferente de bienes gravados. Sobre el particular, vale citar al desaparecido experto tributario RAMÓN VALDÉS COSTA, quien citando al alemán NEUMARK, expone la siguiente síntesis sobre la problemática de los impuestos indirectos:

*“Este es el criterio seguido también por NEUMARK, quien lo sintetiza diciendo que lo importante es “el modo de intervención del impuesto en la determinación de la capacidad contributiva”, con base en lo cual propone el siguiente esquema: 1) impuesto directo caracterizado por la apreciación inmediata o directa de la capacidad contributiva, que subdivide en impuestos en los que esa capacidad contributiva es personal o real, y 2) impuestos indirectos, caracterizados por la apreciación mediata o indirecta de la capacidad contributiva y que subdivide en impuestos en los que se mide indirectamente la capacidad contributiva personal e impuestos en los que se mide indirectamente la capacidad contributiva real...*

*....  
Frente a la imprecisión de sus términos y las discrepancias doctrinales, aparece como hecho indiscutible la existencia de dos grupos de impuestos bien diferenciados, reconocida por todos los autores, los derechos positivos y los acuerdos internacionales; por un lado, los impuestos personales, o subjetivos a la renta y al patrimonio, en sus distintas manifestaciones, y por otro lado, los impuestos reales u objetivos, al consumo de carácter general o específico. La diferencia en la fundamentación de esta dicotomía es una discrepancia puramente teórica que no permite negar esa realidad. Por nuestra parte, adherimos a la tendencia de justificar la clasificación de la apreciación directa o indirecta de la capacidad contributiva, aunque reconocemos las atenuaciones que representan las llamadas realización de los impuestos personales y la personalización de los impuestos al consumo.*

*La denominación de estos dos grupos, como directos e indirectos, queda reducida a una cuestión de palabras y no de hechos, sobre cuya existencia hay acuerdo, aspecto lógico que debería ser resuelto al confrontar la realidad. En este sentido, tal denominación aparece como admisible y útil desde el punto de vista práctico, como lo demuestra su uso, incluso por sus críticos, por los organismos internacionales y por manifestaciones doctrinales de tanta jerarquía como el Trattato di diritto tributario dirigido por Amatucci.” (VALDÉS COSTA, RAMÓN. “CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO”. Editorial Temis, Bogotá. Tercera Edición. 2001. Págs. 129 y ss.)*

De lo antes expuesto, sólo podemos llegar a la conclusión de que en la demanda que origina el presente debate constitucional se ha errado al identificar la naturaleza jurídica del ITBMS, confundiendo dicho impuesto con un gravamen impuesto por el Estado como condición necesaria para poder acceder al ejercicio de determinada profesión u oficio, obviando las particularidades técnicas que identifican la naturaleza del ITBMS con un

impuesto indirecto, destinado a gravar las manifestaciones de capacidad contributiva que realicen quienes consuman productos o servicios gravados con el impuesto, en una relación jurídica entre el Fisco y los administrados, por medio de la cual se designa a los transferentes de bienes y prestadores de servicios gravados como *contribuyente de derecho*, encargados de cargar y exigir el ITBMS a sus clientes, percibirlo, y posteriormente declararlo e ingresarlo en las arcas del Tesoro Nacional.

Reiteramos que a nuestro criterio, el ITBMS no grava directamente a los prestadores de servicios (profesionales u oficios) ni en atención a sus ingresos, ni a su patrimonio, ni a sus activos y muchos menos porque se haya decidido ejercer una profesión u oficio, repetimos aquí que no son los prestadores de servicios los destinatarios finales del gravamen.

Estos sujetos pasivos se constituyen simple y sencillamente en intermediarios designados por la Ley, para recaudar el impuestos de los consumidores finalmente afectados con el mismo —quienes podrán o no a su vez trasladarlo- y entregarlo al Fisco, restando a su vez el impuesto que los propios prestadores de servicios hayan tenido que pagar en sus propias adquisiciones de bienes o utilización de servicios de terceros, por lo que no podemos confundir el ITBMS, con un impuesto que impide u obstaculiza el ejercicio de una profesión u oficio en Panamá.

En virtud de las consideraciones y análisis reseñados en párrafos anteriores, concluimos que a nuestro criterio, que las frases atacadas por inconstitucionales en el presente proceso, no violan de forma alguna el mandato constitucional establecido en el artículo 40 de la Constitución, precisamente porque el bien constitucional tutelado se mantiene íntegro y no se ha visto afectado en contravención constitucional por el ITBMS.

#### **“Protección Constitucional al Libre Ejercicio de las Profesiones u Oficios”**

Con el propósito de concluir nuestros argumentos por escrito en la presente causa constitucional, también consideramos oportuno precisar, lo que a nuestro criterio

conforma el verdadero alcance y sentido de la norma constitucional que el apoderado especial de los gremios demandantes considera conculcada por los términos y frases demandadas por inconstitucionales y contenidas en el Artículo 1057-V del Código Fiscal.

Para estos efectos, citamos el propio libelo de la acción de inconstitucionalidad en donde se afirma que “...*dicha norma constitucional prohíbe en forma categórica, expresa y diáfana, el establecimiento de impuestos y contribuciones para el ejercicio de las profesiones liberales y de los oficios y de las artes.*” (Subrayado nuestro).

Nos preguntamos entonces si realmente se ha entendido de forma correcta la garantía constitucional prevista en la citada norma constitucional. El texto literal de la norma constitucional que el demandante transcribe como violada lee de la siguiente forma: “**no se establecerá impuesto o contribución PARA EL EJERCICIO de las profesiones liberales y de las artes.**”

Nos preguntamos entonces, es el ITBMS un impuesto establecido PARA EL EJERCICIO (o en otras palabras, es un condicionante; prerequisite o exigencia necesaria) para desarrollar actividades correspondientes a las profesiones liberales u oficios? A nuestro criterio, ése no es el caso. Como ya hemos analizado en el primer apartado de nuestros argumentos, este impuesto indirecto obedece al único propósito de gravar las manifestaciones de capacidad contributiva que realicen los clientes finales de los prestadores de servicios u oficios.

No encontramos en los textos legales demandados por supuesta inconstitucionalidad, ninguna redacción que pretenda sujetar, condicionar, limitar o cercenar en forma alguna la libertad de que gozan todos los administrados para dedicarse o ejercer una profesión u oficio en la República de Panamá, siempre y cuando se cumplan con las condiciones distinguidas en los diferentes cuerpos legales en materia de idoneidad, moralidad, previsión y seguridad sociales, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias.

Nuestra Constitución no le prohíbe al Legislador crear impuestos que puedan incidir de una u otra forma sobre quienes ejerzan una profesión liberal o un oficio. De otra forma no podría explicarse el hecho de que tanto los profesionales, como quienes ejerzan un oficio en particular, sean considerados como contribuyentes o sujetos pasivos de la obligación tributaria en materia de Impuesto sobre la Renta (ISR).

En este sentido, no debe perderse de vista que los mismos honorarios profesionales que constituyen la base imponible del ITBMS, constituyen los ingresos brutos gravables que ese profesional o prestador de servicios debe incluir en sus declaraciones juradas de rentas.

El ingreso de dichas sumas a su haber, no obedece a ninguna razón distinta o extraña a la prestación de sus servicios a sus clientes, en otras palabras, sus ingresos gravables en materia de ISR nacen o tienen su razón de ser precisamente por el ejercicio de su profesión u oficio. Reiteramos, no debemos hacer la disección de que esos ingresos gravables son independientes o desvinculados del ejercicio de una profesión u oficio, porque precisamente ingresan al patrimonio del prestador del servicio por haber ejercido su actividad liberal, y no obstante lo anterior, se les somete a la imposición directa que supone el ISR.

A qué se debe que tanto el Legislador, como el Juez Constitucional no hayan considerado la inconstitucionalidad de un gravamen como el ISR que afecta definitivamente a quienes ejercen profesiones u oficios?. A nuestro criterio, ello obedece a que el ISR tampoco se instituye en un tributo que se transforme en una condicionante, prerequisite o exigencia necesaria para desarrollar actividades correspondientes a las profesiones liberales u oficios.

Lo que sucede es que el Estado no pretende recaudar impuestos para sólo entonces permitir a sus asociados el ejercicio de una profesión liberal, lo que se ha creado con el ITBMS es un impuesto general -como resulta ser el ISR- exigible y recudable por todos



los que perciban ingresos que de acuerdo con la legislación vigente constituyan hechos gravados con dicho impuesto indirecto.

En materia de ITBMS nos encontramos ante el mismo fenómeno constitucional tributario que guarda relación con el ISR, el Legislador en ejercicio de la potestad impositiva originaria que tiene el Estado, decidió ampliar la base imponible del ITBM para aplicarlo al sector servicios, denominándose actualmente ITBMS. Este impuesto indirecto no es exigido por el Estado como necesario o exigible PARA EL EJERCICIO de las profesiones liberales y de las artes u. oficios, simple y sencillamente se gravan las manifestaciones de riqueza que realicen todos los asociados que consuman o utilicen bienes o servicios gravados con el ITBMS, pero se designa al prestador del servicio, como el *contribuyente de derecho* obligado a exigir y recaudar el impuesto, de todos los clientes o consumidores que contraten con ellos para recibir un bien corporal mueble gravado o un servicio gravado.

En conclusión, en el caso del ITBMS, encontramos que incluso a diferencia del ISR, el patrimonio finalmente afectado no es siquiera el del prestador del servicio, porque quien sufre la afectación patrimonial final producto del ITBMS es el cliente o consumidor final y no el profesional o prestador del servicio, quien actúa *por mandato expreso y obligatorio de la Ley* como responsable frente al Fisco por la recaudación del impuesto y quien responde –eso sí- directamente con su patrimonio, en el efecto de que incumpla o viole las disposiciones legales que le obligan efectivamente a cargar, exigir y recaudar el impuesto de sus clientes, para posteriormente declararlo e ingresarlo a las arcas del Estado.

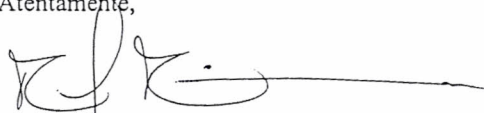
Por lo antes expuestos, reiteramos nuestra opinión de que las frases demandadas por ser supuestamente inconstitucionales por los gremios que incoaron la presente acción de inconstitucionalidad, no violan de forma alguna la regla constitucional contenida en el artículo 40 de nuestra Carta Magna, precisamente porque no conculca, desde nuestro punto de vista, el derecho que tienen todos los asociados a ejercer libremente la profesión u oficio que desee o elija, previo cumplimiento de las exigencias de Ley para cada caso.

En nuestra opinión, el derecho constitucional al libre ejercicio de las artes, profesiones u oficios, no puede ser visto como una carta en blanco para crear limitantes –vía interpretación- a la potestad impositiva originaria de que goza el Estado, que excluyan al sector servicios de la aplicación a la Ley Tributaria nacional, aprobada por el Legislador conforme los procedimientos establecidos en la Constitución, máxime cuando el tributo creado (en este caso el ITBMS) es sencillamente aplicado de forma general sobre una serie de manifestaciones de capacidad contributiva (la adquisición de bienes o contratación de servicios gravados), que siempre han sido, y podrán ser objeto de imposición en Panamá, salvo que creen verdaderas barreras o imposibilidades al ejercicio de una profesión u oficio.

#### Fundamento de Derecho

Artículos 40 y 48 de la Constitución Nacional; artículo 1057-V del Código Fiscal, como quedó modificado por el artículo 12 de la Ley No. 61 de 2002; y artículos 2564 siguientes y concordantes del Código Judicial.

Atentamente,



RAFAEL RIVERA CASTILLO

Cédula No. 4-275-104

Panamá, 4 de agosto de 2003.

6  
2003 AGO 6 AM 8:33

agosto

2003



Lcda. YANIXA Y. YUEN  
SUB-SECRETARIA GENERAL