

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD PRESENTADA POR LA LICENCIADA MARITZA CEDEÑO VÁSQUEZ, ACTUANDO EN SU PROPIO NOMBRE Y EN REPRESENTACIÓN DEL COLEGIO NACIONAL DE ABOGADOS, PARA QUE SE DECLAREN INCONSTITUCIONALES UNAS FRASES CONTENIDAS EN LOS ARTÍCULOS 1 Y 2 DE LA LEY No. 256 DE 26 DE NOVIEMBRE DE 2021, QUE MODIFICA ARTÍCULOS DE LA LEY 76 DE 1976.

REPÚBLICA DE PANAMÁ



ÓRGANO JUDICIAL

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

PLENO

Panamá, diecisiete (17) de julio de dos mil veinticuatro (2024).

**Vistos:**

La licenciada Maritza Cedeño Vásquez, actuando en su propio nombre y en representación del Colegio Nacional de Abogados, interpuso ante el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, demanda de Inconstitucionalidad contra frases contenidas en los artículos 1 y 2 de la Ley No.256 de 26 de noviembre de 2021, “Que modifica artículos de la Ley 76 de 1976, sobre medidas tributarias”.

Admitida la demanda, se corrió traslado a la Procuraduría de la Administración, para que emitiera concepto. Le correspondió al señor Procurador licenciado Rigoberto González Montenegro, quien expuso su opinión mediante Vista No.253 de 2 de febrero de 2024, legible de fojas 27 a 50.

Oportunamente, se fijó en lista el negocio conforme a lo dispuesto en el artículo 2564 del Código Judicial para que en el término de diez (10) días, contados a partir de la última publicación, el demandante y todas las personas interesadas presentaran argumentos por escrito sobre el caso.

Agotados los trámites de la sustanciación, corresponde a la Corte Suprema de Justicia fallar la presente Acción de Inconstitucionalidad, y a ello se pasa previo a las siguientes consideraciones:



## **I. NORMAS ACUSADAS DE INCONSTITUCIONAL**

La presente acción de inconstitucionalidad se presenta contra el numeral 5 del párrafo tercero del artículo 2 de la Ley No.256 de 26 de noviembre de 2021, *“Los servicios prestados en ejercicio de profesiones liberales, artesanales y artísticas, en forma independiente o a través de sociedades civiles”*; y, contra la frase *“prestación de servicios”* contenida en el párrafo tercero del artículo 1, así como el primer párrafo del párrafo primero del mismo artículo también de la Ley No.256 de 26 de noviembre de 2021 *“Que modifica artículos de la Ley 76 de 1976 sobre medidas tributarias”*.

## **II. HECHOS EN QUE SE FUNDAMENTA LA DEMANDA**

La presente demanda ha sido fundamentada en diez hechos, los cuales para una mejor comprensión se transcriben a continuación:

**PRIMERO:** El día 26 de noviembre de 2021, a través de la Gaceta Oficial No.29424-B, se publicó la Ley No.256 de 26 de noviembre de 2021 *“Que modifica artículos de la Ley 76 de 1976, sobre medidas tributarias”* la cual mandata la expedición de factura o documento equivalente, a todas las personas dentro del territorio nacional, a través de la modificación de sus artículos 11 y 12, con la novedosa inclusión de las profesiones liberales, las personas que ejercen oficios y quienes se dedican a las artes.

**SEGUNDO:** La Ley No.256 de 26 de noviembre de 2021, fue identificada en la Asamblea Nacional como Anteproyecto de Ley No.162 y luego, como Proyecto de Ley 721, el cual cumplió con el primer debate el 25 de octubre de 2021, el segundo debate el 26 de octubre de 2021 y el tercer debate el 27 de octubre de 2021, y según consta en las actas legislativas no hubo participación ciudadana de los sectores afectados con las medidas creadas.

**TERCERO:** El Proyecto de Ley 721 fue sustentado el 25 de octubre de 2021 en la Comisión de Economía y Finanzas de la Asamblea Nacional por el Honorable Diputado Suplente Carlos Santamaría, quien señaló que *“Panamá tiene una deficiente recaudación y debemos promover la cultura del pago de impuestos y mejorar la capacidad de fiscalización”*, sin entrar a sustentar el motivo de inclusión a las profesiones liberales en un asunto que no atiende la naturaleza jurídica de las mismas.

**CUARTO:** El Presidente de la Comisión de Economía y Finanzas, H.D. Gonzalo González, en la misma sesión del 25 de octubre de 2021, otorgó el uso de la palabra al Director General de la Dirección General de Ingresos, Lic. Publio De Gracia, quien manifestó que *“este proyecto es positivo y Panamá ha avanzado en los últimos años en la lucha contra la defraudación”*; pero en ningún momento se sustentó lo referente a demostrar si la nueva regulación se inspira en la idoneidad, moralidad, previsión y seguridad social, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias en relación a **profesiones liberales, quienes ejercen oficios y las artes.**

**QUINTO:** El H.D. Gonzalo González, en la misma sesión del 25 de octubre de 2021, señaló que con este proyecto de ley “se mejora la información, se optimiza el medio ambiente y se evita la evasión fiscal”; pero en ningún momento se sustentó lo referente a demostrar si la nueva regulación se inspira en la idoneidad, moralidad, previsión y seguridad social, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias en relación a **profesiones liberales, quienes ejercen oficios y las artes.**

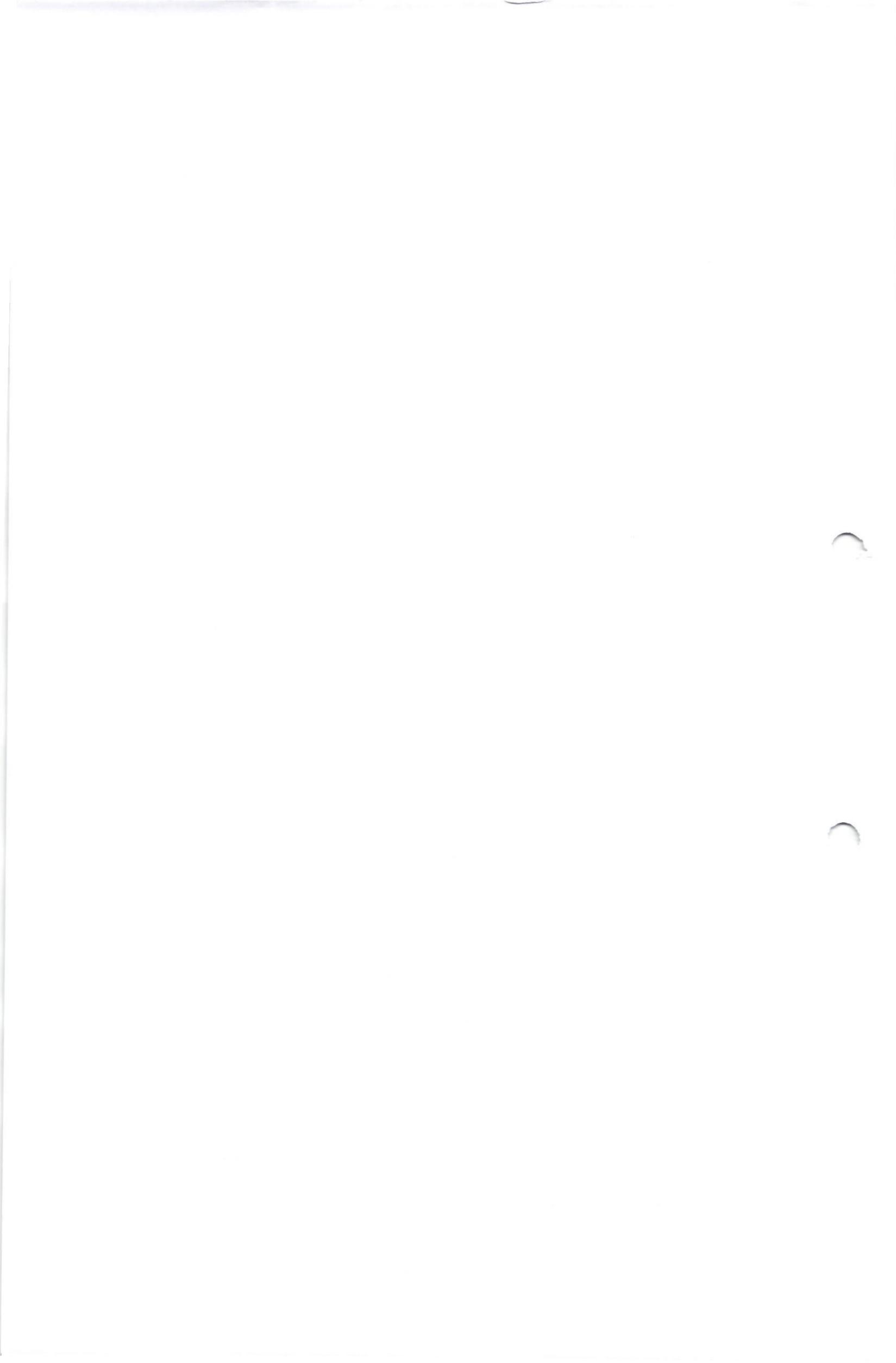
**SEXTO:** La Ley No.256 de 26 de noviembre de 2021, que modifica artículos de la Ley 76 de 1976, sobre medidas tributarias, establece la obligación de cambiar el método de facturación aplicable a las **profesiones liberales, quienes ejercen oficios y las artes** y en ningún momento de su debate se hizo referencia a los beneficios para el nuevo sector que se incluía sin su presencia o participación; pero en ningún momento se sustentó lo referente a demostrar si la nueva regulación se inspira en la idoneidad, moralidad, previsión y seguridad social, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias en relación a **profesiones liberales, quienes ejercen oficios y las artes.**

**SEPTIMO:** Estos cambios crean cargas onerosas para el ejercicio de las profesiones liberales quienes ejercen oficios y las artes y atienden únicamente la visión interesada del Gobierno, en violación directa de lo preceptuado en el texto constitucional en su artículo 17 y 40. Toda vez que en los debates legislativos no fue sustentado lo referente a demostrar si la nueva regulación se inspira en la idoneidad, moralidad, previsión y seguridad social, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias en relación a **profesiones liberales, quienes ejercen oficios y las artes.**

**OCTAVO:** Las obligaciones creadas con esta ley desatienden la naturaleza jurídica de las profesiones liberales, el ejercicio de oficios y las artes y al mismo tiempo entran en conflicto con principios que las rigen estas actividades como el caso de la aplicación de sanciones que implican el cierre del lugar donde el profesional liberal ejerza, o los riesgos para preservar el secreto profesional en una plataforma tecnológica. En ningún momento se sustentó lo referente a demostrar si la nueva regulación se inspira en la idoneidad, moralidad, previsión y seguridad social, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias en relación a **profesiones liberales, quienes ejercen oficios y las artes.**

**NOVENO:** Diversos artículos de esta Ley confirman que las autoridades al aprobar la Ley han puesto en vulnerabilidad a las **profesiones liberales, a quienes ejercen oficios y a quienes se dedican a las artes** al no haber protegido la vida, bienes y honra de los que ejercen sacándoles del catálogo de actividades exentas de acuerdo a la Ley No.72 del martes 27 de septiembre de 2011 que era la norma que regía de manera previa a esta regulación. En ningún momento se sustentó lo referente a demostrar si la nueva regulación se inspira en la idoneidad, moralidad, previsión y seguridad social, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias en relación a **profesiones liberales, quienes ejercen oficios y las artes.**

**DÉCIMO:** No consta ninguna información objetiva durante la aprobación de la Ley para justificar esta irrupción a la prestación de diversos servicios y se ha despojado de protección constitucional a este segmento de ciudadanos que se dedica a **profesiones liberales, a quienes ejercen oficios y quienes se dedican a las artes.** (cfr. fs. 2-4).



### III.- DISPOSICIONES CONSTITUCIONALES QUE SE ADUCEN INFRINGIDAS Y EL CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN EXPUESTO POR LOS DEMANDANTES

Los preceptos que se citan como infringidos son los artículos 4, 17, 29 y 40 de la Constitución Política.

En primer lugar, la parte actora considera que las disposiciones demandadas, infringen el artículo 4 constitucional, el cual es del tenor siguiente:

**Artículo 4.** *La República de Panamá acata las normas de Derecho Internacional.*

En opinión de los demandantes, se vulnera el texto citado, en el concepto de violación directa por omisión, en la medida que los acuerdos Internacionales en materia de Derechos Humanos adoptados formalmente por la República de Panamá, también se consideran que tienen rango o jerarquía constitucional, por lo que deben ser aplicados al caso.

Agregan que las normas atacadas ponen a disposición de la Dirección General de Ingresos, información confidencial, personalísima y delicada de los clientes de abogados, médicos y otros profesionales. Que esa información contenida en el detalle de la factura respectiva, únicamente puede ser revisada actualmente por la DGI, como producto de una auditoría al profesional o contribuyente, pero con el cambio introducido en la Ley, dicha información quedará permanentemente a disposición de dicha entidad, en violación a las normas internacionales sobre Derechos Humanos que garantizan el derecho a la privacidad, específicamente, el artículo 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, adoptada por la Organización de las Naciones Unidas en 1948 y el artículo 11 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José.

En cuanto al artículo 17 de la Constitución Política, fue infringido de manera directa por omisión, a juicio de los demandantes, el cual dispone lo siguiente:

**Artículo 17.** *Las autoridades de la República están instituidas para proteger en su vida, honra y bienes a los nacionales dondequiera se encuentren y a los extranjeros que estén bajo su jurisdicción; asegurar la efectividad de los derechos y deberes individuales y sociales, y cumplir y hacer cumplir la Constitución y la Ley.*

159

*Los derechos y garantías que consagra esta Constitución, deben considerarse como mínimos y no excluyentes de otros que incidan sobre los derechos fundamentales y la dignidad de la persona.*

Explica la parte actora que la infracción surge de la creación de una nueva obligación, que no constató las realidades jurídicas de este segmento de la población y el legislador patrio permitió la creación de normas que no se inspiran en la idoneidad, moralidad, previsión y seguridad social, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias y no atendió a la naturaleza jurídica de las profesiones que no realizan actos de comercio, que expone a estas personas a una normativa que atenta contra la naturaleza jurídica de este segmento de la población, que no puede estar expuesta a intromisiones arbitrarias en su ejercicio diario como se incluyen en el texto legislativo que, incluso, permiten el cierre de una oficina de un profesional de este segmento.

Asimismo, los demandantes consideran que el artículo 29 de la Constitución Política, ha sido violado por el parágrafo y las frases demandadas contenidas en la Ley 256 de 26 de noviembre de 2021. La norma constitucional establece lo siguiente:

**Artículo 29.** *La correspondencia y demás documentos privados son inviolables y no pueden ser examinados ni retenidos, sino por mandato de autoridad competente y para fines específicos, de acuerdo con las formalidades legales. En todo caso, se guardará absoluta reserva sobre los asuntos ajenos al objeto del examen o de la retención.*

*El registro de cartas y demás documentos o papeles se practicará siempre en presencia del interesado o de una persona de su familia o, en su defecto, de dos vecinos honorables del mismo lugar.*

*Todas las comunicaciones privadas son inviolables y no podrán ser interceptadas o grabadas, sino por mandato de autoridad judicial.*

*El incumplimiento de esta disposición impedirá la utilización de sus resultados como pruebas, sin perjuicio de las responsabilidades penales en que incurran los autores.*

La violación alegada por la actora se produce, de manera directa por comisión, puesto que la normativa demandada, de forma indiscriminada, accede a información privada de los clientes de abogados, ya que toda facturación requiere el desarrollo del concepto de dicha facturación, por lo que automáticamente dicha entidad podrá saber que el abogado X está tramitando un proceso de divorcio; o

154

en el caso de los médicos, que Juan Pérez se está atendiendo con X médico por tal afección de salud. Que esa información privada, que antes sólo se exhibía a la DGI, cuando dicha entidad efectuaba una auditoría a la firma de abogados o al despacho del médico, ahora estará en línea, a disposición de la DGI de forma permanente, con lo que toda esa información privada, personalísima, estará al alcance de un *clic*, aunque no se esté haciendo una auditoría por posible fraude fiscal, al contribuyente, ya sea abogado, médico o cualquier otro profesional.

Del mismo modo, sostiene la demandante que las frases y numerales demandados contenidos en la Ley 256 de 26 de noviembre de 2021, violan el artículo 40 de la Constitución Política de la República, que a la letra dice:

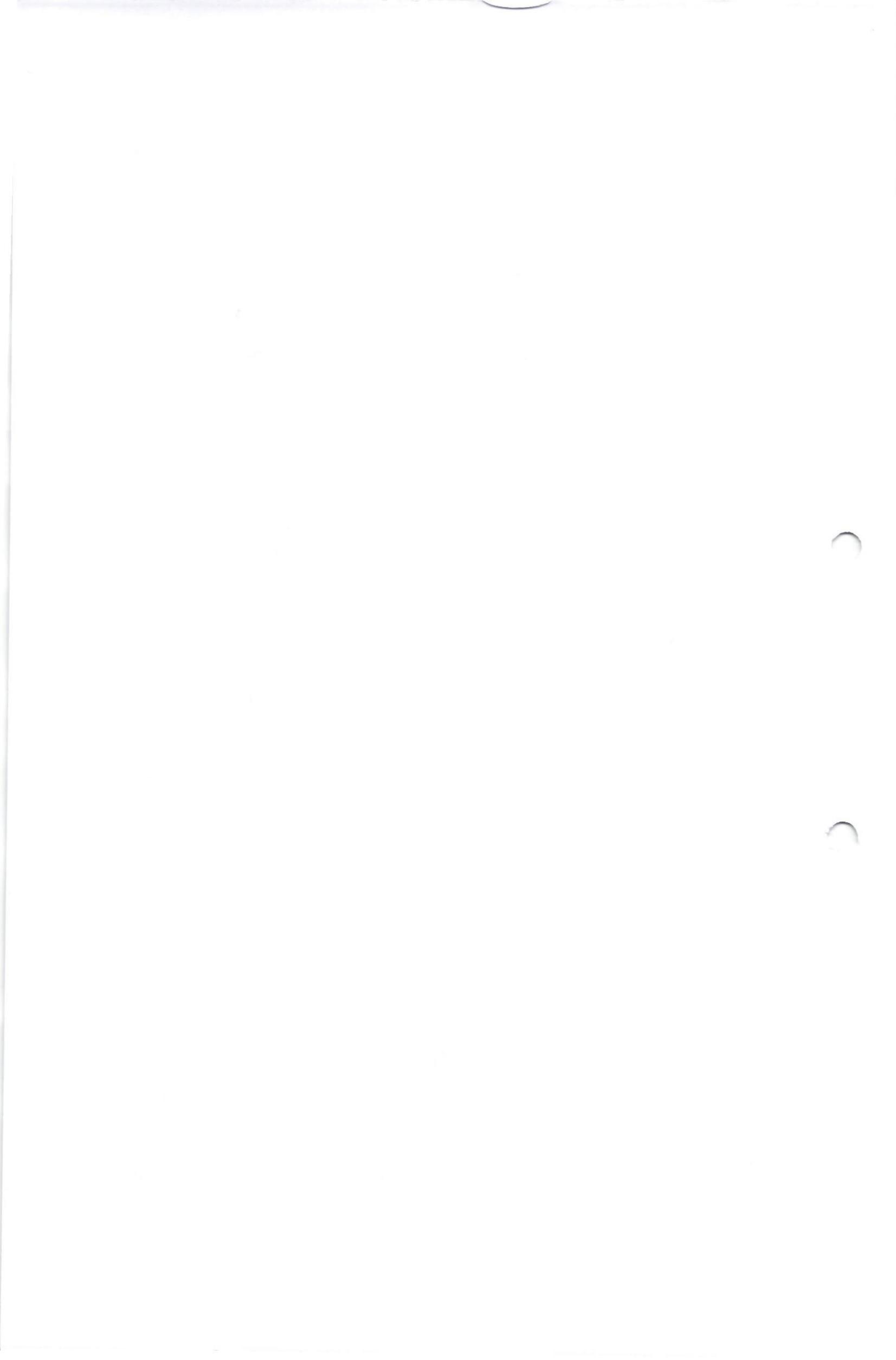
**Artículo 40.** Toda persona es libre de ejercer cualquier profesión u oficio sujeta a los reglamentos que establezca la Ley en lo relativo a idoneidad, moralidad, previsión y seguridad sociales, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias.

No se establecerá impuesto o contribución para el ejercicio de las profesiones liberales y de los oficios y las artes.

Sobre el particular, señala que la Ley No.256 de 26 de noviembre de 2021, que modifica artículos de la Ley 76 de 1976, sobre medidas tributarias, no cumple con los parámetros establecidos por el constituyente para entrar a legislar sobre aspectos que afectan las profesiones liberales, de los oficios y las artes, desconociendo que la naturaleza jurídica de las mismas, se encuentra en que no realizan actos de comercio y, por eso, sus reglamentos deben sujetarse a exigencias diferenciadas de los comerciantes; concretamente, la nueva regulación no se inspira en la idoneidad, moralidad, previsión y seguridad social, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias en relación a profesiones liberales, quienes ejercen oficios y las artes.

#### **IV.- OPINIÓN DE LA PROCURADURÍA DE LA ADMINISTRACIÓN**

Mediante Vista No.253 de 2 de febrero de 2024, el Procurador de la Administración, emitió concepto sobre la presente demanda de inconstitucionalidad, solicitando a los Honorables Magistrados de la Corte



Suprema de Justicia, que se sirvan declarar que no son constitucionales las disposiciones demandadas.

En ese sentido, el Procurador, con relación a los cargos invocados por el accionante, es del criterio que el parágrafo y las frases acusadas de inconstitucionales, contenidos en la Ley 256 de 26 de noviembre de 2021, no infringen las garantías contenidas en los artículos 4, 17, 29 y 40 de la Constitución Política, puesto que no puede decirse que coartan el libre ejercicio de la profesión, sino que busca que todos los profesionales registrados como contribuyentes ante la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, y que están sujetos a su regulación, cuando realicen las actividades específicas y descritas en la Ley y sus reglamentos, deberán utilizar como método de respaldo de sus operaciones, la factura electrónica mediante el Sistema Electrónico de Panamá (SFEP). Es decir, señala el Procurador que lo que pretende la prenombrada entidad, es mejorar la calidad de información recibida por ellos, disminuir la evasión fiscal, reducir el uso de papel, lo cual redunda en beneficio al medio ambiente, situación que se traduce en la modernización del Estado y la colocación del país a la vanguardia tecnológica en materia tributaria.

Adicionalmente, sostiene el Procurador que el parágrafo y las frases demandadas, en esencia, tienen como función regular la expedición de la factura o de documento equivalente para acreditar toda operación relativa a transferencia, venta de bienes y prestación de servicios por parte de las personas residentes en el territorio panameño, cualquiera sea la forma en que se perfeccione la transferencia, venta de bienes o prestación de servicios, la forma de pago, así como la nacionalidad de las partes; y, por otro lado, es del criterio que la normativa tiene como propósito establecer el calendario de adopción de los equipos fiscales autorizados o del Sistema de Facturación Electrónica de Panamá, para las actividades a la que se refiere el texto legal.

El Procurador advierte que, contrario a lo que alegan los demandantes, la discusión del presente asunto radica en determinar si el contribuyente (abogado,

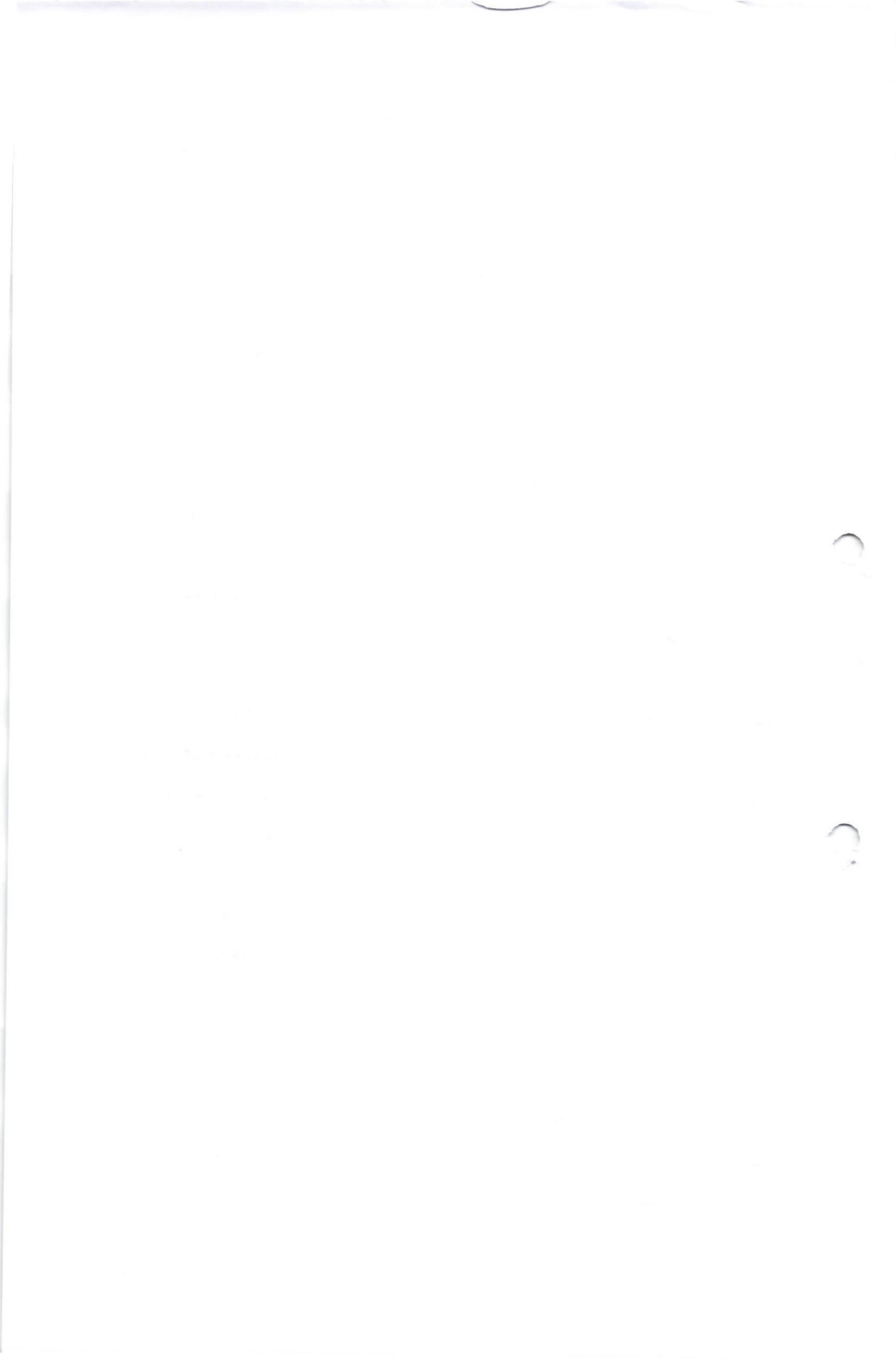
158

médico o cualquier otro profesional) está o no obligado a documentar los ingresos que recibe como producto del ejercicio de su profesión.

Es del criterio que, el sentido de la norma es que toda persona que ejerce actividad que genera lucro, es decir, ganancia, provecho, utilidad o beneficio, aunque sea para subsistir, está obligado según la normativa nacional a documentar sus transacciones.

Sobre el particular, se refiere a lo que establece el artículo 6 del Decreto Ejecutivo No.25 de 27 de junio de 2022, en concordancia con el parágrafo 1 del artículo 11 de la Ley 76 de 1976, modificado por la Ley 256 de 26 de noviembre de 2021, en cuanto a la información que deberá ser perfeccionada dentro de los campos designados en la factura electrónica, para que el contribuyente documente sus operaciones relativas a la transferencia, venta de bienes y prestación de servicios; y, además, se señalan, como mínimo, una serie de datos que se deben completar.

Agrega, que las normas atacadas no atentan contra el principio de inviolabilidad de la correspondencia y los documentos privados de los clientes que mantienen los contribuyentes en sus archivos, ni tampoco establece impuesto para el ejercicio de las profesiones liberales, más bien, lo que busca es la adopción de un método de facturación, como medio idóneo para documentar las transacciones realizadas para acreditar toda operación relativa a la transferencia, venta de bienes y prestación de servicios, de manera opcional para quienes, según las disposiciones contenidas en el Código Fiscal, detenten la condición de contribuyente, así como la implementación de los Equipos Fiscales autorizados y el Sistema de Facturación Electrónica de Panamá, salvo aquellas excepciones autorizadas por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, de acuerdo a los casos establecidos en la propia Ley. Que ello permitirá un mejor control, registro, contabilización y fiscalización de las transacciones gravadas o exentas que se documenten en nuestro sistema financiero.



159

En ese sentido, el Procurador de la Administración es del criterio que el parágrafo y las frases del texto legal demandado, tampoco pugnan con el principio de inviolabilidad de la correspondencia y los documentos privados, habida cuenta que el Decreto Ejecutivo No.25 de 27 de junio de 2022, que reglamenta los artículos 11 y 12 de la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976, protege ese derecho en su artículo 4. Que parte de los temas que abarca la norma acusada y sus disposiciones reglamentarias, es la relacionada a las medidas que adopta la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, para proteger la información inherente a las transacciones documentadas mediante los métodos de la facturación electrónica, la cual, se sustenta en los parámetros contenidos en la Ley 81 de 26 de marzo de 2019, sobre la protección de datos de carácter personal.

Así, con fundamento en lo anterior, opina el Procurador que la Ley tiene inmersa disposiciones que buscan asegurar la confidencialidad de la información inherente a las transacciones documentadas, mediante los métodos de la facturación electrónica y, de esa manera, mantener un control adecuado a través del sistema tributario en el país, siempre que se haga con arreglo a la presente Ley y para los fines permitidos en el ordenamiento jurídico, respetando el pleno ejercicio de los derechos fundamentales de los titulares de los datos y de las facultades que esta exhorta legal reconoce.

Por lo anterior, concluye el representante del Ministerio Público que no prosperan los cargos de inconstitucionalidad, puesto que la normativa legal especial garantiza precisamente, que el Ministerio de Economía y Finanzas, a través de la Dirección General de Ingresos, atendiendo al sentido claro de la Ley 256 de 26 de noviembre de 2021, que modifica artículos de la Ley 76 de 1976, sobre medidas tributarias, al considerar que las personas que realicen una profesión u oficio, y de ellos obtengan ganancia o lucro, están en la obligación de facturar y documentar las transacciones por los servicios prestados, como quedó explicado en líneas anteriores, lo que asegura un mejor control, registro,

contabilización y fiscalización de las transacciones gravadas o exentas que se documenten en nuestro sistema financiero.

#### **V.- ARGUMENTOS EXPUESTOS EN EL TÉRMINO DE LISTA**

Dentro del término de publicación del edicto al que se refiere el artículo 2564 del Código Judicial, se recibieron argumentos escritos del licenciado Jaime Raúl Molina Rivera (fs.57-80), de la licenciada Maritza Cedeño Vásquez (proponente de la demanda) (fs.82-90), del licenciado Ariel Corbetti (fs.92-106), licenciado Camilo Alberto Valdés Mora (fs. 108-123), licenciado Jorge Hernán Rubio Carrera (fs.125-133) y por la firma forense Cabada, Allard & Co., en representación del Sindicato Nacional de Artesanos de Panamá (SINAP) (fs.135-146), todos a favor de la declaratoria de inconstitucionalidad pretendida en la demanda.

El Licenciado Jaime Raúl Molina Rivera, expone argumentos a favor de la demanda de inconstitucionalidad propuesta, pues, considera que las normas que establecen la obligatoriedad de factura electrónica para profesiones liberales, constituyen una medida que restringe derechos fundamentales (derecho a la privacidad y la intimidad) y lo hace de modo excesivo, violentando el principio de proporcionalidad, por razón de que existen alternativas menos lesivas al derecho a la privacidad e intimidad.

Agrega, que la mera conveniencia, eficiencia e idoneidad técnica de la medida estatal para lograr fines públicos, aún cuando los mismos son legítimos, no agotan la discusión sobre su constitucionalidad, cuando la medida incide, de modo negativo, sobre derechos fundamentales.

Por su parte, la licenciada Maritza Cedeño reitera los argumentos expuestos en la demanda y se opone al concepto emitido por el Procurador de la administración. Reitera que la censura constitucional guarda relación con que la normativa demandada, la cual exige una factura electrónica a quienes presten servicios de profesiones liberales, artesanales o artísticas, en forma independiente o a través de sociedades civiles, sí vulnera el artículo 40 de la Constitución

Política, pues, se desnaturaliza el alcance de la norma constitucional que salvaguarda aquellas personas que realizan actividades civiles, en el ejercicio de servicios profesionales y profesiones independientes y liberales, versus aquellos que realizan actos de comercio.

Que la Dirección General de Ingresos, haciendo uso de la Ley 256 de 26 de noviembre de 2021, que adopta medidas tributarias, violenta la privacidad de los profesionales en su correspondencia y establece un control, sin limitación, mediante una fiscalización permanente de la documentación con relación a las actividades del contribuyente, pasando por alto las garantías fundamentales que le asisten a cada uno de los que ejercen profesionales liberales e independientes.

En igual sentido, el licenciado Ariel Corbetti, comparte la solicitud de declaratoria de inconstitucionalidad de las disposiciones demandadas. Así, sostiene que se viola la protección de la privacidad del ciudadano, el debido proceso y la presunción de inocencia, la protección de la correspondencia y de la contabilidad de los comerciantes y profesionales, así como de la libertad profesional.

Por su parte, el licenciado Camilo Alberto Valdés Mora, en su escrito de alegatos, sostiene que la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, mediante la Ley que adopta medidas tributarias, pasa por alto la privacidad de los profesionales en su correspondencia, y establece un control, sin limitación alguna, mediante una fiscalización permanente de la documentación con relación a las actividades del contribuyente, pasando por alto las garantías fundamentales que le asisten a cada uno de los que ejercen profesiones liberales e independientes, como lo es la profesión de abogado.

En esa misma línea, los licenciados Jorge Hernán Rubio Carrera y Carlos Eduardo Rubio, en los mismos términos de la demandante, son del criterio que las frases y el parágrafo demandado, vulneran el reconocimiento constitucional a la libertad que, nuestra Carta Magna, reconoce a las profesiones liberales.

142

Por último, la firma forense Cabada, Allard & Co., en representación del Sindicato Nacional de Artesanos e Panamá (SINAP), solicita a esta Máxima Corporación de Justicia que declare la inconstitucionalidad de las disposiciones demandadas, pues, coincide con que, el cuestionamiento de esta demanda no está en la negativa de facturar, sino en el cambio en el sistema que, por disposición constitucional y no legal, estableció el constituyente y que se mantiene vigente hoy en día, en el artículo 40 de la Constitución, producto de la protección de ciertas profesiones, entre ellas la de los artesanos. Añade que su posición y reproche ante estas disposiciones legales, es porque la misma no es consecuente con la realidad nacional que viven hoy en día los artesanos del país, realidad que es prácticamente similar a la que se tenía para el año de 1972, año en que se promulgó la Constitución, al igual que en los años de sus actos reformatorios.

#### **VI.- CONSIDERACIONES Y DECISIÓN DEL PLENO**

Una vez examinada la presente controversia, y cumplidos los trámites constitucionales y legales, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia procederá a efectuar las consideraciones que sean de lugar, teniendo como base la iniciativa de los recurrentes, así como los alegatos presentados por las diferentes personas interesadas en el presente proceso y la opinión del Procurador de la Administración.

No obstante, antes de abocarnos a esta tarea de hermenéutica, es importante señalar que el proceso de interpretación de la Constitución como norma fundamental y Suprema de todo Estado, conlleva necesariamente la conceptualización de Constitución y de los principios de interpretación constitucional que van a guiar al intérprete constitucional en su labor; pues sin dudas, realizar una interpretación abierta de la Constitución, es consecuencia de la Supremacía de la Constitución y un constructo democrático.

El jurista alemán Häberle nos recordará que en toda interpretación que se haga de la Constitución, se debe tomar en cuenta el contexto cultural de la

163

sociedad a la que va destinada, pues no en vano para este connotado autor, la Constitución es una pieza cultural:

“Las constituciones son claramente una pieza cultural. La Constitución no es solo texto jurídico o sistema normativo de regulación, o sino expresión de un estado de desarrollo cultural, instrumento para la autorepresentación cultural de un pueblo, reflejo de su patrimonio cultural y fundamento de sus esperanzas. (Häberle, Peter. Métodos y Principios de Interpretación Constitucional. Un catálogo de Problemas. Revista de Derecho Constitucional Europeo. Número 13. Enero- Junio de 2010)”.

Por su parte, para García Pelayo:

“La Constitución es, pues, un sistema de normas. No representa una suma o resultante de decisiones parciales tomadas según van surgiendo los acontecimientos o presentándose las situaciones, sino que parte de la creencia en la posibilidad de establecer de una sola vez para siempre y de manera general un esquema de organización en el que se encierre la vida toda del Estado y en el que se subsuman todos los casos particulares posibles. (García Pelayo, Manuel citado por Pérez Royo, Javier. Curso de Derecho Constitucional. Editorial Marcial Pons 1994)”.

De allí que interpretar la Constitución para administrar justicia en un caso concreto, es un proceso complejo. Tomando en consideración que el juez está sometido al imperio de la Constitución, aunque la doctrina en materia de interpretación constitucional reconozca hoy un margen de discrecionalidad que permite al intérprete constitucional darle un significado nuevo y distinto al tenor literal de la ley suprema, si el contexto tanto social como cultural lo amerita, reconociendo como guía los principios de interpretación constitucional y en especial, del principio pro homine, obligándose en caso de nuevas interpretaciones, a aumentar su carga argumentativa; pues hoy las sociedades democráticas reconocen el proceso de interpretación constitucional, como un proceso público.

En aras de interpretar la Constitución, el intérprete constitucional se asistirá de los principios de interpretación constitucional, en especial de los siguientes:

“La presunción de constitucionalidad de los actos del legislador, determinada por la necesidad de preservar la norma impugnada, a menos que evidentemente sea contraria a la Constitución...

... el criterio de conservación normativa “*favor legitimatis*” que implica procurar mantener la vigencia de la norma, o al menos en las intelecciones más acordes con el texto constitucional...

... El criterio de razonabilidad que implica la obligación de soportar las consecuencias razonables de los actos restrictivos de derechos consagrados constitucionalmente...

... El magisterio constitucional que permite a los Tribunales Constitucionales generar pautas para la intelección de todo el ordenamiento jurídico; ...

La prevalencia del derecho a la libertad frente a cualquier restricción, bajo la fórmula de “*in dubio pro libertate, et favor libertatis*”,...

El criterio de estabilidad doctrinaria o “*stare decisis*”... (Gómez Serrano, Laureano. Las Técnicas en la Interpretación Constitucional. Hermenéutica Jurídica. Ediciones Doctrina y Ley Ltda, Colombia, 2008, pp. 229-231)”.

Hakansson-Nieto, siguiendo a Hesse, agrega a los tradicionales principios de interpretación constitucional, el principio *pro homine*:

“... El principio de unidad

La Constitución es un ordenamiento completo, integral, en el que cada una de sus disposiciones debe armonizarse con las demás. En la Constitución no caben contradicciones internas; por el contrario, la actitud debe ser la de encontrar coherencia a partir del conjunto de principios que deben aplicarse y a los que se refiere la jurisprudencia del Tribunal en su conjunto.

... El principio de corrección funcional

Al realizar su labor de interpretación, el juez no puede desvirtuar las funciones y competencias que el constituyente ha asignado a cada uno de los órganos constitucionales,

De modo tal que el respeto de los derechos fundamentales siempre se encuentre garantizado... En otras palabras, el principio promueve el respeto a las funciones reservadas por la Carta Magna a cada institución política evitando la invasión de otra y, por otro lado, también impide la interpretación cerrada, literal y pensar que una institución constitucional... pueda ejercer una atribución con carácter absoluto si trae como resultado la afectación de los derechos humanos.

... El principio de función integradora

Acuerdo con este principio, el producto de la interpretación solo podrá ser considerado como válido en la medida en que contribuya a integrar, pacificar y ordenar las relaciones de los poderes políticos entre sí y la de éstos con la sociedad... Un aspecto importante con relación a este principio es que al Tribunal Constitucional no puede serle indiferente lo que resuelve, limitándose a aplicar automática y asépticamente la

105

regla jurídica constitucional como si fuera una fórmula matemática, puramente lógica comas sin discusión; su papel de operador lo obliga a ponderar cuidadosamente las circunstancias y consecuencias de su pronunciamiento...

... El principio de fuerza normativa de la Constitución

Este principio busca otorgar preferencia a los planteamientos que ayuden a obtener la máxima eficacia de las disposiciones constitucionales...

El principio *pro homine*

El centro del derecho es la persona humana y, por eso, si desea formularse para su promoción debe convertirse en el medio por el cual el ser humano puede alcanzar mayores grados de perfección con el fin de realizar un conjunto de bienes (humanos) que lo ayuden a solventar sus necesidades tanto en su dimensión individual como social. Por lo anterior, de lo que se trata es de poner a la persona humana, y a su dignidad, como el fin supremo de la sociedad y de cualquier comunidad política, lo que significa que toda su actitud debe estar orientada a realizarla y promoverla. (Hakanson –Nieto. Los Principios de Interpretación y Precedentes Vinculantes en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. Una aproximación. Revista Díkaion, Revista de Fundamentación Jurídica, Año 28-Vol. 23, N°1. Junio. Universidad de La Sabana, Colombia, 2014).

Además de la obligatoria referencia de la dignidad humana y del principio *pro homine*, como eje central de toda interpretación constitucional, para Hernández Valle el principio más importante es el de unidad de la Constitución: "... *Ya que la esencia de la Constitución consiste en ser un orden unitario de la vida política y social de la comunidad estatal.*" (Hernández Valle. Rubén. El Derecho de la Constitución. Tomo I, Editorial Juricentro, Costa Rica, 2004).

#### **Del examen de la demanda de inconstitucionalidad.**

La acción de inconstitucionalidad, establecida en la Constitución de 1941 y que en la actualidad se encuentra consagrada en el artículo 206 de la Constitución Nacional, de competencia privativa del Pleno de la Corte Suprema de Justicia, reviste las características de una acción pública. Generalmente, tiene efectos *erga omnes* y hacia el futuro y solo de manera excepcional cuando afecte derechos subjetivos, puede tener efectos *ex tunc*.

A tal efecto, tenemos a bien citar el contenido de la norma en mención, la cual es del tenor siguiente:

166

**“Artículo 206.** La Corte Suprema de Justicia tendrá, entre sus atribuciones constitucionales y legales, las siguientes: 1. La guarda de la integridad de la Constitución para lo cual la Corte en pleno conocerá y decidirá, con audiencia del Procurador General de la Nación o del Procurador de la Administración, sobre la constitucionalidad de las Leyes, decretos, acuerdos, resoluciones y demás actos que por razones de fondo o de forma impugne ante ella cualquier persona. Cuando en un proceso el funcionario público encargado de impartir justicia advirtiere o se lo advirtiere alguna de las partes que la disposición legal o reglamentaria aplicable al caso es constitucional, someterá la cuestión al conocimiento del pleno de la Corte, salvo que la disposición haya sido objeto de pronunciamiento por parte de ésta, y continuará el curso del negocio hasta colocarlo en estado de decidir. Las partes sólo podrán formular tales advertencias una sola vez por instancia.”

La acción en cuestión, se encuentra desarrollada igualmente, en el Libro IV del Código Judicial, a partir del artículo 2559 y siguientes.

El Doctor César Quintero, definió este medio de control objetivo de la Constitución, en los siguientes términos: “*La acción de constitucionalidad en Panamá es pública y puede ser libremente ejercida por cualquier persona (natural o jurídica, nacional o extranjera), sin el requerimiento de que el acto que impugna le afecte*”. (Quintero, César. Interpretación constitucional. Editorial Mizrahi Pujol, S.A. Panamá, 1999, p.44).

Es precisamente este principio de unidad de la Constitución a la que remite el artículo 2566 del Código Judicial y que en las demandas de constitucionalidad permite el examen de argumentos distintos a los indicados por el activador constitucional.

Ahora bien, para mayor claridad y comprensión de lo que corresponde analizar, veamos un contenido más completo de la norma que incluye el numeral y las frases demandadas, con el fin de tener una perspectiva amplia y clara de lo que se impugna. Es decir, identificar el contexto dentro del cual se encuentran inmersas las disposiciones demandadas. Veamos:

**Artículo 1.** El artículo 11 de la Ley 76 de 1976 queda así:

**Artículo 11.** Es obligatoria la expedición de factura o de documento equivalente para acreditar toda operación relativa a transferencia, venta de bienes y prestación de servicios por parte de las personas residentes en el territorio panameño, cualquiera que sea la forma

que se perfeccione la transferencia, la venta de bienes o la prestación de servicios, la forma de pago, así como la nacionalidad de las partes.

También es obligatorio documentar las devoluciones, descuentos y, en general, todo tipo de operaciones realizadas por las personas señaladas en el párrafo anterior.

La documentación de operaciones relativas a la transferencia, venta de bienes y **prestación de servicios** a las que hace referencia este artículo deberá ser emitida mediante el uso de equipos fiscales autorizados o por medio del Sistema de Facturación Electrónica de Panamá, bajo las modalidades de Proveedor Autorizado Calificado o Facturador Gratuito del Sistema de Facturación Electrónica de Panamá, según lo reglamente el Órgano Ejecutivo.

La factura electrónica emitida por medio del Sistema de Facturación Electrónica de Panamá, según lo reglamente el Órgano Ejecutivo, cumple los requisitos que establece la Ley 52 de 1917; por lo tanto, constituye un documento negociable y presta mérito de título ejecutivo al tenedor o portador de la factura electrónica, a efectos de lo dispuesto por el artículo 1612 y subsiguientes del Código Judicial.

**Parágrafo 1.** La documentación de las operaciones relativas a transferencia, venta de bienes y **prestación de servicios** a las que hace referencia este artículo indicará como mínimo:

1. La denominación que corresponda según el tipo de documento, sea factura o documento no fiscal.
2. La numeración única por punto de facturación.
3. El número de registro del equipo fiscal.
4. El nombre y apellido o razón social, domicilio, número de Registro Único de Contribuyente y Dígito Verificador.
5. El nombre y la identificación del receptor, incluyendo cédula, pasaporte o Registro único de Contribuyente y Dígito Verificador.
6. La fecha (día, mes y año) de emisión de la factura o documento equivalente.
7. La descripción de la operación con indicación de cantidad y monto. Podrá emitirse la cantidad en aquellas operaciones que por sus características no pueda expresarse.
8. El desglose del impuesto de transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios, del impuesto selectivo al consumo de ciertos bienes y servicios, del impuesto de retención que cause la operación.
9. El valor individual de la transferencia, la venta de los bienes o la prestación del servicio y de la suma total de la factura, fecha, forma o condiciones de pago.
10. En los casos en que se carguen o cobren conceptos adicionales, que se realicen descuentos, bonificaciones, anulaciones y cualquier otro ajuste al precio o remuneración convenidos, la descripción y valor de éstos.

La Dirección General de Ingresos podrá reglamentar cualquier otro requerimiento mediante resolución, según se trate de equipos fiscales autorizados o de facturación electrónica.

*168*

**Parágrafo 2.** En aquellos casos en que, por la conectividad a internet, naturaleza o volumen de la actividad no sea posible facturar a través de equipos fiscales autorizados o de facturación electrónica, la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas podrá excepcionalmente autorizar el uso de otro medio de facturación o comprobante.

**Parágrafo 3.** Las infracciones o contravenciones formales relacionadas con la obligación de emitir y exigir o conservar comprobantes por incumplimiento la primera vez y por reincidencia se clasificarán en leves y graves, según lo dispuesto en este artículo:

1. Constituyen infracciones o contravenciones formales leves relacionadas con la obligación de emitir y exigir comprobantes, por primera vez:
  - a. Emitir las facturas fiscales o recibos, comprobantes o documentos sustitutivos sin que reúnan los requisitos o características exigidos por las normas tributarias, incluyendo la expedición de comprobantes por medios mecánicos parcial o totalmente ilegibles o mediante máquinas, facturas electrónicas o impresoras fiscales que no reúnan los requisitos exigidos por la Dirección General de Ingresos.
  - b. No conservar las facturas fiscales o recibos, comprobantes o documentos sustitutivos emitidos por el contribuyente durante el periodo requerido por la ley.

La sanción consistirá en multa de quinientos balboas (B/.500.00) a mil balboas (B/.1,000.00).

2. Constituyen infracciones o contravenciones formales graves relacionadas con la obligación de emitir y exigir comprobantes, por reincidencia:
  - a. No emitir o emitir las facturas fiscales o recibos, comprobantes o documentos sustitutivos sin que reúnan los requisitos y características exigidos por las normas tributarias, incluyendo la expedición de comprobantes por medios mecánicos parcial o totalmente ilegibles o mediante máquinas registradoras, facturas electrónicas o impresoras fiscales que no reúnan los requisitos exigidos por la Dirección General de Ingresos
  - b. No conservar las facturas fiscales o recibos, comprobantes o documentos sustitutivos emitidos por el contribuyente durante el periodo requerido por Ley.
  - c. La sanción constituirá en multa de cinco mil balboas (B/.5,000.00) y el cierre temporal del establecimiento de conformidad con el presente parágrafo.

En ambos casos, la reincidencia se determinará por la repetición de la conducta en un periodo de veinticuatro meses, contados a partir de la primera sanción.

**Parágrafo 4 ...**

...  
**Artículo 2.** El artículo 12 de la Ley 76 de 1976 queda así:

**Artículo 12.** La Dirección General de Ingresos podrá exigir al contribuyente, vía resolución, que incluya en la factura o documento equivalente cualquier otro aspecto formal que permita el control,

169

registro, contabilización y fiscalización de las transacciones gravadas o exentas que se documenten.

Esta Dirección además podrá establecer otras formalidades y condiciones equivalentes, incluyendo sin limitación las normas referentes a los medios de emisión de las facturas y documentos equivalentes, su formato y contenido, así como el almacenamiento de sus copias y de otra información de interés fiscal.

Cuando el giro, volumen o naturaleza tributaria, distintos o especializados, a juicio de la Dirección General de Ingresos y para facilitar el cumplimiento de los requerimientos tributarios, esta podrá, a petición de parte o de oficio, aceptar o establecer nuevas formas, mecanismos, métodos, equipos, instrumentos o sistemas especiales de facturación o archivo de las copias de las facturas.

*Parágrafo 1. ...*

**Parágrafo 2.** Quedan exceptuados del uso de equipos fiscales autorizados y del Sistema de Facturación Electrónica de Panamá:

1. La actividad agropecuaria cuyos ingresos gravables brutos anuales sean menores de trescientos cincuenta mil balboas (B/.350,000.00).
2. La transmisión de bienes inmuebles y de aquellos bienes muebles que deban constar o consten en escrituras públicas.
3. Los servicios prestados bajo la relación de dependencia de conformidad con el Código de Trabajo.
4. Las personas naturales o jurídicas que realicen actividades de ventas de productos o servicios por medio de vendedores ambulantes que no empleen vehículos automotores.
5. Las actividades de las asociaciones de copropietarios relacionadas con el cobro de las cuotas de mantenimiento para cumplir con el Régimen de Propiedad Horizontal.
6. Las actividades de los agentes comisionistas que correspondan a gastos reembolsables, en cuyo caso podrán ser documentadas mediante comprobantes no fiscales. La Dirección General de Ingresos reglamentará esta disposición.
7. Las entidades, asociaciones o gremios sin fines de lucro del país, siempre que se encuentren debidamente autorizados para recibir donaciones deducibles por la Dirección General de Ingresos.
8. Los servicios de transporte selectivo vía terrestre, entiéndase taxis. La Autoridad del Tránsito emitirá un certificado correspondiente.
9. Cualquiera otra actividad que por su naturaleza a juicio de la Dirección General de Ingresos debe estar exceptuada del uso de equipos fiscales autorizados y de facturación electrónica; sin embargo, esta Dirección puede solicitar información necesaria para controlar la obligación de documentar sus operaciones.

Las actividades exceptuadas antes mencionadas deberán ser documentadas a través de facturas o documentos equivalentes autorizados por la Dirección General de Ingresos para documentar toda operación relativa a transferencia, venta de bienes y prestación de servicios.

La Dirección General de Ingresos podrá exigir a las personas exceptuadas otras formalidades y condiciones que permitan el debido

170

control, registro, contabilización y fiscalización de las transacciones de las transacciones gravadas o exentas que se documenten.

**Parágrafo 3.** El Órgano Ejecutivo establecerá el calendario de adopción de los equipos fiscales autorizados o del Sistema de Facturación Electrónica de Panamá para las siguientes actividades:

1. ..., 2. ..., 3. ..., 4. ...

**5. Los servicios prestados en ejercicio de profesiones liberales, artesanales y artísticas, en forma independiente o a través de sociedades civiles.**

6. ...

Como viene expuesto, lo que se demanda por vía del proceso constitucional instaurado, es la declaratoria de inconstitucionalidad de la frase "*prestación de servicios*", contenida en el párrafo tercero y en el parágrafo primero, ambos del Artículo 11 de la Ley 76 de 1976; así como del numeral 5, parágrafo tercero del artículo 12 de la misma exenta legal, tal como fueron modificados por la Ley No.256 de 26 de noviembre de 2021, por vulnerar, a juicio de los demandantes, los artículos 4, 17, 29 y 40 de la Constitución Política.

Igualmente, para el mejor análisis del debate planteado, resulta necesario hacer una referencia a los antecedentes de la Ley 256 de 26 de noviembre de 2021, dentro de la cual se encuentran las disposiciones cuya inconstitucionalidad se demanda. Veamos:

Se trata de la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976, "Por la cual se modifican unos artículos del Código Fiscal y se adoptan otras medidas tributarias". La referida Ley contemplaba en su artículo 11, denominado "*Obligación de Facturar*", que es obligatoria la documentación de toda operación relativa a transferencias, ventas, devoluciones y descuentos y en general, en todo tipo de operaciones similares a las enumeradas (en el Código Fiscal), que realicen las personas naturales, jurídicas u otras entidades que ejerzan actividades comerciales, industriales o similares.

Por su parte, el artículo 12 de la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976, establecía inicialmente que la documentación se emitiría, por lo menos, con una copia, la cual debería quedar en los archivos de quien la expida y, además,

17

debería figurar impreso el Número de Registro que le asignó al contribuyente, la Dirección General de Ingresos.

Por medio de la Ley 6 del 2 de febrero de 2005, se implementa un programa de Equidad Fiscal en Panamá y, como parte del mismo, se modifica lo dispuesto en los artículos 11 y 12 de la Ley 76 de 1976, reiterando la *Obligación de Documentar* (artículo 72), señalando que es “*obligatoria la expedición de factura o documento equivalente para documentar toda operación relativa a transferencias, venta de bienes y prestación de servicios, por parte de todas las personas que requieran licencia comercial o industrial para operar, así como aquellas personas que realicen actividades agropecuarias y agroindustriales*”. Asimismo, se establece dicha obligatoriedad a las personas que trabajen en profesiones, sea en forma independiente o colegiada, por las operaciones o servicios que presten, mediante la expedición de facturas o documentos equivalentes. También se incluyen las formalidades y requisitos que debe contener la documentación, así como la facultad de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas, para autorizar otros comprobantes con el propósito de hacer constar toda operación de las que hace referencia la norma, así como para establecer otras formalidades y condiciones que deberán reunir las facturas, y las sanciones que correspondan por el incumplimiento de algunas de las obligaciones descritas.

Mediante Ley 8 de 15 de marzo de 2010, se modifican nuevamente los artículos 11 y 12 de la Ley 76 de 1976, estableciendo los requisitos mínimos de contenido que debe cumplir la documentación de operaciones relativas a transferencias, venta de bienes, **prestación de servicios** en la República de Panamá; se faculta a la Dirección General de Ingresos para autorizar el uso de otros comprobantes, formalidades y condiciones que deba tener la factura o documento equivalente; así como la autorización para establecer nuevas formas o mecanismos, equipos o sistemas especiales de facturación o archivo de las copias de las facturas.

Además, la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, adicionó los párrafos 1 y 2 al artículo 12 de la Ley 76 de 1976, los cuales establecen la obligatoriedad del uso de equipos fiscales, previamente autorizados por la Dirección General de Ingresos, a aquellos contribuyentes que, por razón del giro, volumen o naturaleza de su negocio, requerían de otra forma de documentar o facturar sus operaciones comerciales, industriales, profesionales o similares. Igualmente, esta modificación introduce un listado de personas que se dedican a una serie de actividades, las cuales se encontraban exceptuadas del uso de equipos fiscales, entre las cuales se citan **“Los servicios prestados en ejercicio de profesiones liberales, artesanales y artísticas”** (literal g).

Posteriormente, a través de la Ley 72 de 27 de septiembre de 2011, se introducen nuevas modificaciones a lo dispuesto en los artículos 11 y 12 de la Ley 76 de 1976, ratificando la obligación de expedir facturas o documento equivalente para acreditar toda transferencia de bienes o **servicios**, especificando que dicha obligación es independiente de cualquiera que fuese la forma en que se perfeccione la transferencia, la forma de pago o de cualquiera que sea la nacionalidad de las partes. En esta nueva Ley también se establece que la documentación de operaciones relativas a transferencias, ventas de bienes o **prestación de servicios**, deberá ser emitida mediante equipos fiscales debidamente autorizados por la Dirección General de Ingresos, así como la creación de un cronograma para la implementación del uso de equipos fiscales. Igualmente, se amplía el listado de actividades comerciales que están exceptuadas del uso de equipos fiscales, manteniendo en su numeral 8 a **“Los servicios prestados en ejercicio de profesiones liberales, artesanales y artísticas, en forma independiente o a través de sociedades civiles”**.

En desarrollo de esta normativa, la Dirección General de Ingresos, mediante *Resolución 201-5784 de 31 de agosto de 2018*, autorizó el uso de la Factura Electrónica para las empresas que participaron en un Plan Piloto que, según el giro, volumen o naturaleza de sus actividades comerciales, requerían de

W

esos sistemas de facturación. Seguidamente, por medio del *Decreto Ejecutivo No. 766 de 29 de diciembre de 2020*, modificado por el Decreto Ejecutivo No.147 de 26 de mayo de 2021, se establecieron una serie de normas relativas a la adopción de la Factura Electrónica para las empresas que se encuentran exceptuadas del uso de Equipos Fiscales por la Dirección General de Ingresos. La Factura Electrónica, según las disposiciones en comento (D.E. 766), es definida en los siguientes términos:

Documento electrónico con formato XML, de existencia puramente digital, que respalda y deja constancia de operaciones que involucran la transferencia de bienes y/o servicios, emitido a través de medios electrónicos, que permite dar validez tributaria a las operaciones comerciales efectuadas, el cual será firmado electrónicamente, validado por el Proveedor de Autorización Calificado y prestará mérito ejecutivo.

Para efectos del presente Decreto se entiende que los comprobantes de las operaciones fiscales electrónicas tales como, notas de crédito, notas de débito, facturas de importación, facturas de exportación y otros documentos son parte de la definición anterior de Factura electrónica.

Del mismo modo, se establecieron las especificaciones de la Factura Electrónica.

Por último, mediante la Ley 256 de 26 de noviembre de 2021, se modifican nuevamente los referidos artículos 11 y 12 de la Ley 76 de 1976, por la cual se establece que la documentación de operaciones relativas a transferencia, venta de bienes y **prestación de servicios**, deberá ser emitida mediante el uso de equipos fiscales, los cuales deberán ser previamente autorizados por la Dirección General de Ingresos o por medio del *nuevo Sistema de Facturación Electrónica de Panamá* (herramienta para la facturación de las transacciones comerciales desarrollada por la DGI).

Los cambios introducidos por la mencionada Ley, dentro de las cuales se encuentran insertas las frases objeto de la demandada de inconstitucionalidad que nos ocupa, están relacionadas, precisamente, con la factura electrónica, las formalidades que deben cumplir las facturas, las multas por infringir las

disposiciones establecidas y aquellos contribuyentes exceptuados de emitir las mismas.

Por otro lado, la nueva normativa disminuye la lista de sujetos o actividades exceptuados del uso de equipos fiscales o del Sistema de Factura Electrónica de Panamá.

Tomando en consideración el contexto anteriormente expuesto, el Pleno procederá al examen de los cargos de inconstitucionalidad de la frase “*prestación de servicios*” contenida en el artículo 11, así como del contenido del numeral 5 del parágrafo 3 del artículo 12, ambos de la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976, tal como fueron modificados por las Leyes 6 del 2 de febrero de 2005, 8 de 15 de marzo de 2010, 72 de 27 de septiembre de 2011 y, finalmente, por la Ley 256 de 26 de noviembre de 2021.

En primer lugar, se puede observar que el artículo 11 de la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976, establece, medularmente, que es obligatoria la expedición de factura o documento equivalente para acreditar toda operación relativa a transferencia, venta de bienes y prestación de servicios, mediante el uso de equipos fiscales autorizados o por medio del Sistema de Facturación Electrónica de Panamá, salvo las excepciones autorizadas por la Dirección General de Ingresos, de acuerdo a los casos establecidos en la Ley.

Como fácilmente se puede advertir, la frase “*prestación de servicios*” forma parte de este último enunciado y la acusación versa sobre la posible vulneración de la obligación que tiene el Estado panameño de acatar las normas de derecho internacional, en relación con la protección de los derechos de toda persona por parte de las autoridades de la República; del derecho a la intimidad; así como de la libertad de profesión u oficio.

No obstante, se percata este Tribunal Constitucional que, primeramente, la frase demandada no se introdujo con las modificaciones que hiciera la Ley 256 de 26 de noviembre de 2021, al artículo 11 de la Ley 76 de 1976. Es decir, existen una serie de normas que, a través del tiempo, han insistido en la obligatoriedad

175

que pesa sobre el contribuyente en cuanto a la acreditación de toda operación relativa a transferencia, venta de bienes y, en lo que al presente proceso corresponde, a la prestación de servicios por medio de la expedición de factura o documento equivalente.

Históricamente las facturas han sido el elemento clave para mantener el control de las operaciones comerciales, así como para el acreditamiento de una transferencia de un producto o servicio tras la compra o prestación de éstos. Este documento detalla la venta de bienes o la prestación de servicios, incluyendo información crucial como la descripción de los mismos, las cantidades y el precio acordado sin impuestos, además de los impuestos aplicables, como, por ejemplo, el ITBMS.

La factura sirve no solo como prueba de la transacción, sino también como un requisito legal para validar la operación. Sin ella, la transacción carece de efectos legales, lo cual es fundamental para la contabilidad y posibles auditorías fiscales.

En consecuencia, el sistema de facturación constituye una valiosa fuente de información para el control de la actividad generadora de renta y para efectos del cobro y el recaudo de ciertos impuestos, lo que le permite a la administración evitar, o al menos, disminuir la evasión fiscal y el contrabando. Igualmente, el acreditamiento de toda operación relativa a la transferencia, venta de bienes y prestación de servicios permite conocer la magnitud de los recursos con los que cuentan los contribuyentes, proceder a su recaudo y financiar con ello parte de los gastos e inversiones necesarias para el cumplimiento de los fines esenciales que le ha trazado el constituyente al Estado panameño.

Adicionalmente, se hace necesario recordar que por medio de la Ley 75 de 22 de diciembre de 1975, se adicionó al Título XXII del Código Fiscal el artículo 1057-V, denominado “Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles con Crédito Fiscal” (ITBM) y se otorgaron algunas exenciones tributarias. En esta Ley se estableció un impuesto sobre las transferencias o transmisiones de bienes

170

corporales muebles que se realicen en la República de Panamá, mediante compraventa, permuta, dación en pago, aporte a sociedades, cesión o cualesquiera otro acto, contrato o convención que implique o tenga como fin transmitir el dominio de bienes corporales muebles.

Luego, en el año 2002, se dictan una serie de medidas de reordenamiento y simplificación del Sistema Tributario en Panamá y, por medio de la Ley 61 de 26 de diciembre del referido año, se modifica lo dispuesto en el artículo 1057-v del Código Fiscal, siendo el más significativo de dichos cambios, la inclusión de la **prestación de servicios**, como sujeto a la retención del ahora llamado *Impuesto de Trasferencia de Bienes Corporales Muebles y a la Prestación de Servicios* (ITBMS), que se realicen en Panamá. Si bien esta Ley fue derogada por la Ley 6 de 2 de febrero de 2005, esta última mantiene un texto similar en lo que se refiere a "Impuesto de Transferencia de Bienes Corporales y a la Prestación de Servicios." Igualmente, con posterioridad se han aplicados nuevas medidas a este impuesto y se introducen otros servicios sujetos a la retención del mismo. (subraya y resalta el Pleno).

Esta Superioridad ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre este tema, en fallo de 2 de octubre de 2015:

En el caso que nos ocupa, 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 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 la Ley 6 de 2005, la Ley 8 de 2010, la Ley 33 de 2010 y recientemente modificado por la Ley 52 de 28 de agosto de 2012, 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

1/2

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.

.....

En síntesis, la persona que se dedique al ejercicio de una profesión liberal, se constituye en contribuyente, en la medida que retiene el siete por ciento (7%), tarifa modificada por la Ley 8 de 15 de marzo de 2010, que empezó a regir a partir del 1 de julio de 2010, y que debe ser pagado por la persona que utiliza los servicios profesionales que éste brinda, tema que quedó claro con el 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), en el liberal b), del Artículo 1, citado en párrafos precedentes.

Por otro lado, es importante comentar que el Artículo 1057-V, con sus modificaciones, indica que no todos los profesionales, artesanos o los que presten oficios, están sujetos al ITBMS, pues "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). Señalando, además, el último párrafo del parágrafo 4 del Artículo 1057-V que: "Efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado ante la Dirección General de Ingresos por el importe respectivo."

Expuesto lo anterior, esta Máxima Corporación de Justicia resalta que la frase demandada hace referencia a la prestación de una serie de servicios determinables, como hechos generadores de impuesto.

Por ende, la contrastación de la frase *prestación de servicios* con las disposiciones constitucionales enunciadas, nos llevan a compartir el criterio que sustenta el Ministerio Público, en cuanto que la misma no afecta o atenta contra el principio de inviolabilidad de la correspondencia y los documentos privados de los clientes que mantienen los contribuyentes en sus archivos, puesto que, de conformidad con la reglamentación de la Ley, se establece un principio de confidencialidad. Así, a través del Decreto Ejecutivo No.25 de 27 de junio de 2022, se dispone lo siguiente:

**Artículo 4. CONFIDENCIALIDAD.** La información inherente a las transacciones documentadas mediante equipos fiscales autorizados o por medio del Sistema de Facturación Electrónica de Panamá, y las documentadas mediante métodos excepcionales autorizados en debida forma por la Dirección General de Ingresos, deberán cumplir con las obligaciones previstas por la Ley 81 de 2019, sobre protección

178

de datos personales, así como las previstas por las disposiciones fiscales vigentes.

Por consiguiente, la información recabada por la Dirección General de Ingresos, ya sea por medio de equipos fiscales, por el nuevo Sistema de Facturación Electrónica de Panamá o por cualquier otro método debidamente autorizado por la Dirección General de Ingresos, sólo podrá ser utilizada, de manera única y exclusiva, con los fines propuestos en las disposiciones fiscales.

Igualmente, como quedó expuesto, tampoco se está creando un impuesto para el ejercicio de las profesiones liberales, sino que, lo que busca el sistema es la adopción de un nuevo método de facturación, como medio idóneo para documentar las transacciones realizadas para acreditar toda operación relativa a la transferencia, venta de bienes y la prestación de servicios, para quienes, según las disposiciones contenidas en el Código Fiscal, detenten la condición de contribuyentes.

Los cargos a la frase *prestación de servicios* contenida en el artículo 11 de la Ley 256 de 26 de noviembre de 2021, por tanto, fundados en la violación de las aludidas normas constitucionales, no prosperan.

En cuanto al otro enunciado acusado por los demandantes, se observa que el mismo está consignado dentro del artículo 12 de la Ley 76 de 1976, tal cual fue modificado por el artículo 2 de la Ley 256 de 26 de noviembre de 2021 y es del tenor siguiente: “**Los servicios prestados en ejercicio de profesiones liberales, artesanales y artística, en forma independiente o a través de sociedades civiles**”.

El citado artículo 12, en el parágrafo que contiene el numeral demandado, dispone que el Órgano Ejecutivo establecerá el calendario de adopción de los equipos fiscales autorizados o del Sistema de Facturación Electrónica de Panamá para una serie de actividades, entre las cuales se encuentra el numeral demandado (5).

179

Tenemos, entonces, que la controversia jurídica radica en que el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, resuelva si efectivamente el numeral censurado vulnera el ejercicio libre de las profesiones.

Para tal efecto, esta Corporación abordará lo concerniente a la libertad de profesión u oficio, refiriéndonos al alcance y la finalidad perseguida mediante el precepto legal censurado y, con los elementos obtenidos del examen de las anteriores materias, concluirá si la expresión acusada es conforme a los preceptos constitucionales o los contradice.

Como queda visto, los planteamientos de la demanda contienen en común un cuestionamiento directo a la actuación del legislador, pues, a juicio de los demandantes, el contenido del numeral 5, parágrafo 3 del artículo 12 de la Ley 76 de 1976, atentan contra la libertad de profesión u oficio contenida en el artículo 40 de la Constitución Política, pues, hizo modificaciones las cuales no cumplen con los parámetros establecidos por el constituyente para entrar a legislar sobre aspectos que afectan las profesiones liberales, lo cual, a juicio de la parte actora, riñe con las normas de carácter constitucional.

Sobre el particular, estima el Pleno que la libertad o el derecho a escoger profesión u oficio, contemplados en el artículo 40 de la Constitución es uno de los estandartes de la dignidad de la persona, por cuanto, fuera de su relación con otros derechos fundamentales, le permite a la persona diseñar, en forma autónoma, su proyecto de vida lo cual constituye una de las facetas más importantes de la condición humana.

Inclusive, a partir de lo dispuesto en nuestra primera Constitución Política en su artículo 29 se estableció que *“Toda persona podrá ejercer cualquier oficio u ocupación honesta para la cual sea idónea”* (tal como fue subrogado por el Acto Legislativo de 15 de marzo de 1917 y de 26 de diciembre de 1918). Asimismo, la norma constitucional preveía que esta libertad podría ser reglamentada por la Ley y que las autoridades estarían facultadas para la inspección de las profesiones y

180

las industrias en todo lo relativo a la idoneidad individual, a la moralidad, la seguridad y la salubridad públicas.

Hoy día, esta libertad está consignada dentro del Título III de Derechos y Deberes Individuales y Sociales, Capítulo I, *Garantías Fundamentales* y ello tiene su razón de ser en el hecho que este derecho está concebido como un derecho inalienable que tiene toda persona de escoger y ejercer la profesión a su libre albedrío, sin distinciones o discriminaciones de ninguna clase. De allí, entonces, que la Constitución Política lo garantice.

Ahora bien, el análisis de los límites al derecho de escoger profesión u oficio, normalmente, se efectúa desde dos perspectivas distintas pero concurrentes; la primera, de las cuales atiende a la facultad reconocida a la Ley para regular el derecho y hacerlo compatible con las demás garantías constitucionales y con el interés general; mientras que la segunda, se basa en la consideración de que, cualquier restricción o limitación a su ejercicio por parte del legislador, debe estar debidamente justificada y amparada en un principio de razón suficiente, sin que resulte constitucionalmente admisible la expedición de una normatividad orientada a hacer engañoso o ilusorio el precitado derecho; o, lo que es igual, dirigida a afectar su naturaleza o esencia.

En este sentido, esta Máxima Corporación de Justicia advierte que cuando se trata de restringir el acceso de un determinado grupo de personas a una profesión o el ejercicio de la misma, el legislador no goza de una libertad absoluta de configuración, pues, la libertad de escoger profesión u oficio pueden ser regulados y modulados por parte de las autoridades estatales, siempre y cuando tales intervenciones sean razonables y proporcionales al interés que se busca proteger.

Conforme con lo anterior, cuando en ejercicio de su margen de regulación normativa, el legislador impone restricciones al ejercicio de una profesión u oficio, corresponde al juzgador constitucional identificar cuáles son los motivos que le sirven de sustento y evaluar, si con ello, se desborda, o no, esa esfera de

181

competencia en detrimento de algún derecho o principio fundamental, de tal manera que la validez de una prohibición dependerá de un análisis de correspondencia entre la finalidad que persiga y el grado de afectación de otro u otros derechos, lo cual exige evaluar cada medida en el contexto de la actividad que se pretende desarrollar.

Dentro de este contexto, cabe destacar que el ejercicio de cualquier profesión u oficio constituye una garantía fundamental, que, como tal, conlleva deberes para su pleno goce. Es decir, la libertad de escoger profesión u oficio no tienen carácter absoluto, porque en su ejercicio concurren distintas variables de naturaleza social, política y económica. De este modo, la Constitución no patrocina ni incentiva un desempeño de las profesiones u oficios despojados de toda vinculación o nexo con los deberes y obligaciones que su ejercicio comporta, lo que se traduce en la existencia de ciertos límites. Esos límites son intrínsecos cuando emanan de la esencia finita del objeto jurídico protegido y de la misma condición del sujeto que no es absoluto; y, son extrínsecos cuando son impuestos por la Ley como reguladora de los derechos.

Así, el propio artículo 40 de la Carta Magna señala, entre otros aspectos, que cualquier profesión u oficio estará “sujeta a los reglamentos que establezca la Ley en lo relativo a idoneidad, moralidad, previsión y seguridad social, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias”, puesto que la delimitación de cada uno de estos componentes, no se agota en la norma constitucional, la Carta Magna le reconoce a la Ley un margen de configuración para desarrollar y regular cada actividad. (subraya el Pleno)

En este orden de ideas, la Corte estima que el desarrollo a cargo del legislador comprende, en términos generales, el establecimiento de unas reglas adecuadas a los fines de la respectiva actividad, dentro de las que se encuentran la exigencia de requisitos mínimos de formación académica general y de idoneidad, la expedición de normas referentes a la moralidad, previsión y

182

seguridad social, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias.

Es de anotar que el desarrollo legislativo de la libertad de ejercer una profesión o un oficio, debe atender las características propias de cada ocupación, y que el alcance de las reglas varía de acuerdo con la profesión u oficio que se pretenda ejercer, por lo cual el legislador tiene la facultad de adoptar regulaciones concretas atendiendo las especificidades de cada actividad.

Ahora bien, en este apartado es necesario destacar que una profesión es el *"ejercicio de una carrera, oficio, ciencia o arte"*. Por su parte, una profesión liberal es *"aquella que constituye el ejercicio de una de las carreras seguidas en centros universitarios o en altas escuelas especiales, por lo general de actividad y trabajo tan son solo intelectual, aun cuando no excluya operaciones manuales; como las de cirujano y las de los arquitectos e ingenieros al trazar sus planos."* (Cabanellas, Guillermo Diccionario Jurídico Elemental" Ed Heliasta 2000, p. 323). Su peculiaridad laboral proviene de no haber, por lo común, relación de dependencia entre el profesional liberal y la clientela, de modo que aquel fija, por lo común, libremente sus honorarios, de no haber aranceles oficiales. (Ossorio, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Ed Heliasta, 2005, p. 776).

Es evidente que nuestra Constitución consagra como principio que, al ejercicio de las profesiones liberales, a los oficios y las artes no se le establecerán impuestos o contribuciones. Sin embargo, ya esta Máxima Corporación de Justicia tuvo la oportunidad de reconocer que, a quienes desempeñan o ejercen las referidas actividades *"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"* (Sentencia de 2 de octubre de 2015).

Como ha quedado expuesto en la parte inicial de estas consideraciones, la expresión demandada forma parte del artículo 12 de la Ley 76 de 1976, que, en su

parágrafo 3, se ocupa de señalar aquellas actividades dentro de las cuales el Órgano Ejecutivo establecerá el calendario de adopción de los equipos fiscales autorizados o del Sistema de Facturación Electrónica de Panamá, como mecanismos para documentar sus operaciones de transferencias, venta de bienes y prestación de servicios.

En ese sentido, dicha proposición normativa prescribe que los servicios prestados en ejercicio de profesiones liberales, artesanales y artísticas, en forma independiente o a través de sociedades civiles, deberán ser documentados por medio de equipos fiscales autorizados o a través del Sistema de Facturación Electrónica de Panamá.

Así las cosas, la atenta y prolífica lectura de la disposición legal demandada de inconstitucionalidad, pudiera advertir *-prima facie-* que encuentran sustento, como señala el Procurador de la Administración, en la necesidad de mejorar la calidad de la información recibida por la autoridad (DGI), en disminuir la evasión fiscal, reducir el uso de papel, lo cual redunda en beneficio del medio ambiente, situación que se traduce en la modernización del Estado y la colocación del país a la vanguardia tecnológica en materia tributaria.

No obstante, el escenario jurídico varía sustancialmente, si nos atenemos a una interpretación sistemática de la norma, esto es, aquella que busca extraer del texto de la norma, un enunciado cuyo sentido sea acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece. La razón es que el sentido de una norma no sólo está dado por los términos que la expresan y su articulación sintáctica, sino por su relación con las otras normas.

En este ámbito, el Tribunal Constitucional se percata que tradicionalmente la expresión normativa demandada estaba contenida dentro de aquellas actividades que estaban exceptuadas de la adopción de los nuevos mecanismos de documentación o facturación. Ello, sin perjuicio de la facultad que tiene la Dirección General de Ingresos, como autoridad competente, para exigir a este grupo de personas o actividades, otras formalidades y condiciones que permitan el

debido control, registro, contabilización y fiscalización de las transacciones gravadas o exentas que se documenten.

Como se puede observar, la inclusión de este grupo de actividades en el establecimiento de un calendario de adopción de los equipos fiscales autorizados o del Sistema de Facturación Electrónica de Panamá, definitivamente, genera una serie de cargas u obligaciones que, antes, los mismos no estaban sujetos a su estricto cumplimiento, lo que representa una afectación significativa a la libertad de profesión u oficio de este sector de la población, aunado a que la adopción de estos nuevos métodos o mecanismos de documentación, se producen sin atender o distinguir la realidad de las operaciones económicas de este tipo de contribuyentes, las cuales son distintas a las de un comerciante.

En las condiciones anotadas, la incompatibilidad para el libre ejercicio de una profesión liberal, un oficio o arte, consiste en la exclusión de este grupo de actividades de aquellas contenidas en el párrafo que hace referencia a la exención del uso de estos nuevos mecanismos o métodos de facturación, como consecuencia de la última reforma a la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976. Es decir, la Ley 256 de 26 de noviembre de 2021, sobre medidas tributarias, introdujo el Sistema de Facturación Electrónica de Panamá (SFEP), para la facturación de ventas de bienes y servicios por parte de quienes ejercen profesiones liberales, artesanales y artísticas, estableciendo la posibilidad de sanciones, así como la posibilidad de cierre del establecimiento, por el no acatamiento de la misma.

En este punto es donde se hace más evidente el quebrantamiento del orden constitucional, por cuanto el contenido del numeral demandado dentro de las actividades a las cuales el Órgano Ejecutivo establecerá el calendario para adoptar de equipos fiscales autorizados o del Sistema de Facturación Electrónica de Panamá, conlleva la posibilidad de sanciones pecuniarias y de la cancelación del establecimiento correspondiente, afectando su libertad de ejercer su profesión, oficio o arte que, en no pocos casos, es solo de subsistencia.

185

En consecuencia, se puede constatar que la disposición demandada, va más allá del margen de configuración legislativa en materia tributaria (que de por sí es amplio, pero no ilimitado), puesto que, al ponderar el propósito de la misma, frente al derecho o a la libertad de ejercer, en este caso, una profesión liberal, un oficio o arte, se produce una afectación de éstos últimos, quienes por décadas han recibido un tratamiento diferenciado con relación al resto de contribuyentes, en atención a las particularidades de su prestación y ejercicio, por lo cual no pueden estar sometidos a las mismas formalidades y rigores de los comerciantes.

En el supuesto que se examina, puede concluir esta Corporación de Justicia que, efectivamente, la reforma introducida por la Ley en la expresión demandada, persigue finalidades importantes (evitar la evasión fiscal y aumentar la recaudación de impuestos), sin embargo, reconoce que las autoridades cuentan con mecanismos legales y reglamentarios efectivos, para la consecución de estos mismos fines, sin afectar, de modo alguno, otros derechos y libertades fundamentales. Por tanto, no encuentra esta Máxima Corporación de Justicia, la razonabilidad suficiente para establecer los cambios, respecto a este grupo de actividades.

Por consiguiente, le asiste razón al licenciado Jaime Raúl Molina Rivera, como interveniente coadyuvante de la demanda que nos ocupa, quien en su escrito de alegatos señaló que “...*las meras conveniencias, eficiencia e idoneidad técnica de la medida estatal para lograr fines públicos, aun cuando estos fines son legítimos, no agotan la discusión sobre su constitucionalidad o inconstitucionalidad, cuando tal medida incide de modo negativo sobre derechos fundamentales*” (cfr. f.67).

Por todo lo expuesto, el Pleno concluye que el numeral 5 incluido en el parágrafo 3 del artículo 12 de la Ley 76 de 1976, vulnera lo dispuesto por el artículo 40, de la Constitución Política, por lo que se procederá a declarar su inconstitucionalidad.

186

Ahora bien, antes de finalizar es oportuno establecer algunas consideraciones respecto al pronunciamiento que emita este Tribunal Constitucional. Y es que, demostrada la inconstitucionalidad del numeral 5, parágrafo 3 del artículo 12 de la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976, tal como fue modificado por el artículo 2 de la Ley 256 de 26 de noviembre de 2021, debemos expresar que la explicación de violación constitucional que se da para la norma denunciada, opera o abarca precisamente para dicha modificación. Por ende, la vigencia de esta modificación cesa por ser incompatible con la norma constitucional, produciéndose su declaratoria de inconstitucionalidad, lo que acarrea su nulidad y, por tanto, este Tribunal Constitucional para mantener los criterios y razonamientos jurídicos centrales que son fundamento de esta decisión, reitera que *“Los servicios prestados en ejercicio de profesiones liberales, artesanales y artísticas, en forma independiente o a través de sociedades civiles,* se encuentran exceptuados del uso de equipos fiscales o del Sistema de Facturación Electrónica de Panamá.

En consecuencia, el PLENO de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, DECLARA lo siguiente:

**PRIMERO: QUE NO ES INCONSTITUCIONAL** la frase *“prestación de servicios”* contenida en el tercer párrafo (segunda línea) y en el parágrafo primero (segunda línea), del artículo 11 de la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976, tal como fue modificado por el artículo 2 de la Ley 256 de 26 de noviembre de 2021.

**SEGUNDO: QUE ES INCONSTITUCIONAL** el numeral 5, parágrafo 3 del artículo 12 de la Ley 76 de 22 de diciembre de 1976, tal como fue modificado por el artículo 2 de la Ley 256 de 26 de noviembre de 2021, que dice *“Los servicios prestados en ejercicio de profesiones liberales, artesanales y artísticas, en forma independiente o a través de sociedades civiles”*.

Notifíquese,

  
MARÍA CRISTINA CHEN STANZIOLA  
MAGISTRADA

  
MIRIAM CHENG ROSAS  
MAGISTRADA

  
MARIBEL CORNEJO BATISTA  
MAGISTRADA

CON SALVAMENTO DE VOTO

  
ARIADNE MARIBEL GARCIA ANGULO  
MAGISTRADA

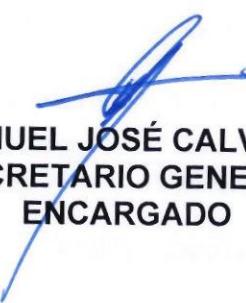
  
MARÍA EUGENIA LÓPEZ ARIAS  
MAGISTRADA

  
ANGELA RUSSO DE CEDEÑO  
MAGISTRADA

  
CARLOS ALBERTO VÁSQUEZ REYES  
MAGISTRADO  
VOTO RAZONADO

  
OLMEDO ARROCHA OSORIO  
MAGISTRADO

  
CECILIO CEDALISE RIQUELME  
MAGISTRADO

  
MANUEL JOSÉ CALVO C.  
SECRETARIO GENERAL  
ENCARGADO

SECRETARÍA GENERAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA  
En Panamá a los 21 días del mes de Agosto  
de 20 24 a las 8:15 de la mañana  
Notifico al Procurador de la Resolución anterior.

  
Firma del Notificado  
Procurador de la Administración

188

**ENTRADA N° 127062-2023 PONENTE: MARÍA CRISTINA CHEN STANZIOLA**  
ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD INTERPUESTA POR LA LICENCIADA MARITZA CEDEÑO VÁSQUEZ, EN REPRESENTACIÓN DEL COLEGIO NACIONAL DE ABOGADOS, PARA QUE SE DECLAREN INCONSTITUCIONALES UNAS FRASES CONTENIDAS EN LOS ARTÍCULOS 1 Y 2 DE LA LEY N° 256 DE 26 DE NOVIEMBRE DE 2021, QUE MODIFICA ARTÍCULOS DE LA LEY N° 76 DE 1976.

### **SALVAMENTO DE VOTO**

**MAGISTRADA MARIBEL CORNEJO BATISTA**

Con el respeto acostumbrado, debo señalar que estoy de acuerdo con que se declare que NO ES INCONSTITUCIONAL la frase contenida en el artículo 11 de la Ley N° 76 de 1976, modificado por la Ley N° 256 de 2021, sin embargo, no comparto que se declare que ES INCONSTITUCIONAL la frase “Los servicios prestados en ejercicio de profesiones liberales, artesanales y artísticas, en forma independiente o a través de sociedades civiles” consignada en el artículo 12 de la Ley N° 256 de 2021.

Considero que el análisis efectuado se aparta del objeto de examen sometido a consideración del Pleno, a través del concepto de infracción planteado por el accionante.

Conforme se observa del contenido de la demanda de inconstitucionalidad presentada, la violación a dicho precepto constitucional es sustentada en el hecho que la modificación introducida a la Ley N° 76 de 1976, a través del artículo 12 de la Ley N° 256 de 2021, no cumple los parámetros del artículo 40 de la Carta Magna por no estar relacionada con la “idoneidad, moralidad, previsión y seguridad social, colegiación, salud pública, sindicación y cotizaciones obligatorias en relación a profesiones liberales”.

Sin embargo, en la resolución el Pleno realiza un examen enfocado en la supuesta afectación a la libertad de escoger y ejercer una profesión u oficio y la restricción o limitación que supone para el ejercicio de profesiones liberales, artísticas o artesanales la adopción de equipos fiscales autorizados o el Sistema de Facturación

Electrónica de Panamá, lo que, a mi juicio, rebasa el estudio que debe efectuarse en esta sede, ya que no se ajusta a lo alegado por el accionante.

Al ser así, considero que debió suprimirse desde el primer párrafo de la página 29 hasta el segundo párrafo de la página 32 de la resolución, a fin de que el análisis se hiciera de acuerdo con el concepto de infracción planteado en la demanda.

Debo señalar que considero que con la reforma introducida no se está restringiendo o limitando el ejercicio de una profesión, y menos que tales medidas resulten irrazonables en atención a la finalidad que las mismas persiguen.

Concuerdo con la opinión del Procurador de la Administración contenida en la Vista N° 253 de 2 de febrero de 2024, en la que sostiene que no se infringe el artículo 40 de la Constitución Política, "ya que lo que busca (la Ley) es la adopción de un nuevo método de facturación, como medio idóneo para documentar las transacciones realizadas para acreditar toda operación relativa a la transferencia, venta de bienes y la prestación de servicios, de manera opcional, para quienes, según las disposiciones contenidas en el Código Fiscal, detenten la condición de contribuyentes", toda vez que "ello permitirá un mejor control, registro, contabilización y fiscalización de las transacciones gravadas o exentas que se documenten en nuestro sistema financiero".

Debe tenerse presente que quienes ejerzan una profesión liberal desde la adopción del artículo 4 de la Ley N° 9 de 14 de marzo de 1980 (que modifica el artículo 11 de la Ley N° 76 de 1976) tienen la obligación de documentar los servicios que prestan mediante la emisión de facturas y que desde hace casi dos décadas (Ley N° 61 de 2002, derogada por la Ley N° 6 de 2005) los prestadores de servicios profesionales tienen el carácter de contribuyentes, en virtud que les corresponde actuar como agentes de, retención o percepción del Impuesto a la Transferencia de Bienes Corporales Muebles y la Prestación de Servicios (ITBMS). Por tanto, antes de la modificación establecida en la Ley bajo estudio, existía la obligación de documentar toda transacción, que es el objeto perseguido con la reforma introducida por la Ley

189

N° 256 de 2021, al artículo 12 de la Ley N° 76 de 1976, la cual sólo busca la adopción de mecanismos más eficaces en el registro de las transacciones realizadas.

Así las cosas, es claro que el cambio normativo no impone una nueva carga o una limitación al ejercicio de una actividad profesional, artística o artesanal, sino que está agilizando la manera en que actualmente se documentan las transacciones, que por mandato de Ley, deben ser documentadas mediante el uso de facturas u otros mecanismos de facturación que permitan el control de las transacciones gravadas o exentas del pago del ITBMS, lo que no constituye una carga adicional desproporcionada, por cuanto, es una medida ajustada a las nuevas realidades y compromisos que enfrenta la República de Panamá, la cual ha ido implementando mecanismos para adoptar el gobierno digital, a objeto de reducir el uso de papel, así como para combatir eficazmente la evasión fiscal.

Cabe señalar además que la Ley en el parágrafo 2 del artículo 11 (Ley N°256 de 2021), toma en cuenta la actividad, al disponer que dependiendo del volumen o de la naturaleza de la misma podrá establecerse otro tipo de facturación. Así también, valga anotar que este mismo precepto legal (artículo 11), permite que el Sistema de Facturación Electrónica pueda ser implementado bajo las modalidades de Proveedor Autorizado Calificado o el Facturador Gratuito, de acuerdo con el ingreso bruto anual de la actividad<sup>1</sup>.

De allí que no se están imponiendo una “serie de cargas u obligaciones” como se sostiene en la resolución, ya que la Ley establece mecanismos que salvaguardan a los profesionales liberales, artesanales o artísticos que generen hasta un ingreso bruto anual de un millón de balboas, al permitirles el uso del Facturador Gratuito como Sistema de Facturación Electrónica.

Otro aspecto importante a tomar en cuenta, es que tal como se sostuvo en el fallo del 2 de octubre de 2015 que es citado por el Pleno en la resolución objeto del

---

<sup>1</sup> Resolución N° 201-9775 del 20 de octubre de 2023, dictada por la Dirección General de Ingresos.

190

presente salvamento, el pago del ITBMS sólo es aplicable a quienes hayan obtenido un ingreso bruto promedio mensual superior a TRES MIL BALBOAS (B/.3,000.00) y un ingreso bruto anual superior a TREINTA Y SEIS MIL BALBOAS (B/.36,000.00), lo que implica que el uso de equipos fiscales autorizados o del Sistema de Facturación Electrónica de Panamá es para quienes generen una cantidad superior a la indicada, con lo cual, se protege a los pequeños prestadores de servicio.

Lo que respecta al cierre de la oficina o establecimiento, es propicio manifestar que dicha medida no ha sido creada con la Ley N° 256 de 2021, por cuanto el Código Fiscal en el artículo 1057-V, parágrafo 21, ya establecía que la comisión de una falta o contravención en relación el ITBMS acarrea, en caso de reincidencia, el cierre administrativo del establecimiento.

Por lo expresado, considero que **no es constitucional** la frase "Los servicios prestados en ejercicio de profesiones liberales, artesanales y artísticas, en forma independiente o a través de sociedades civiles" contenida en el artículo 12 de la Ley N° 256 de 2021. Como este criterio no fue compartido por la mayoría del Pleno, **SALVO MI VOTO.**

Fecha *ut supra*.



MARIBEL CORNEJO BATISTA



MANUEL JOSÉ CALVO C.  
SECRETARIO GENERAL, ENCARGADO

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PRESENTADA POR LA LICENCIADA **MARITZA CEDEÑO VÁSQUEZ**, EN SU PROPIO NOMBRE Y REPRESENTACIÓN, Y EN REPRESENTACIÓN DEL **COLEGIO NACIONAL DE ABOGADOS**, CONTRA LA FRASE “PRESTACIÓN DE SERVICIOS” CONTENIDA EN EL TERCER PÁRRAFO Y EN EL PARÁGRAFO PRIMERO DEL ARTÍCULO 11 DE LA LEY N° 76 DE 1976, TAL COMO FUE MODIFICADO POR EL ARTÍCULO 2 DE LA LEY N° 256 DE 2021, Y EL NUMERAL 5 DEL PARÁGRAFO 3 DEL ARTÍCULO 12 DE LA LEY N° 76 DE 1976, TAL COMO FUE MODIFICADO POR EL ARTÍCULO 2 DE LA LEY N° 256 DE 2021.

MAGISTRADA PONENTE: MARÍA CRISTINA CHEN STANZIOLA

#### **RAZONAMIENTO DE VOTO**

Con el mayor respeto y consideración, debo indicar que, aún cuando comparto la Decisión adoptada de **DECLARAR INCONSTITUCIONAL** el numeral 5 del Parágrafo 3 del artículo 12 de la Ley N° 76 de 1976, tal como fue modificado por el artículo 2 de la Ley N° 256 de 2021, estimo relevante efectuar las siguientes consideraciones sobre el libre ejercicio de una profesión u oficio:

En ese sentido, resulta evidente que la introducción de la frase acusada: “los servicios prestados en ejercicio de profesiones liberales, artesanales y artísticas, en forma independiente o a través de sociedades civiles”, en la lista de actividades a las cuales el Órgano Ejecutivo les señalará un calendario para la adopción de los equipos fiscales autorizados o del Sistema de Facturación Electrónica, infringe notoriamente la libertad del ejercicio de dichas profesiones. Así, debe tenerse presente que, la mencionada garantía fundamental se encuentra consagrada en el artículo 40 del Texto Fundamental, que estipula lo siguiente:

“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".

De una lectura de la disposición constitucional antes citada, se desprende que, las restricciones legales que pueden aplicarse al libre ejercicio de las profesiones u oficios, si bien son bastante amplias, como sería el caso, por ejemplo, de los certificados de idoneidad profesional, sobre los cuales el Legislador Patrio tiene la potestad normativa para exigirlos, **dichas restricciones no deben comprender la imposición de cargas adicionales para el ejercicio de las profesiones u oficios**; y, máxime cuando incluso -de acuerdo al contenido de la normativa fiscal aplicable-, la omisión o retraso en la adopción de los mecanismos fiscales de facturación exigidos, por parte de los profesionales liberales, y de los oficios y las artes, pueden hacerlos objeto de sanciones pecuniarias y cierres de establecimientos por parte de la Autoridad Tributaria.

En este punto, debe tenerse presente, como bien lo señala el Fallo de mayoría, que, al momento en que fueron originalmente adoptadas las medidas tributarias relativas a la obligación de facturar a través de equipos fiscales - mediante la Ley N° 8 de 2010-, **fueron específicamente excluidos del uso de los mismos, los servicios prestados en ejercicio de profesiones liberales, artesanales y artísticas**, lo cual incluso fue mantenido por la Ley N° 72 de 2011, que introduce nuevas modificaciones a la obligación de facturar por parte de los contribuyentes, circunstancia que evidencia aún más la protección jurídica que debe brindársele a la práctica de dichas profesiones, tomando en consideración que la libertad profesional debe ser la regla jurídica a imperar para el Legislador Patrio, y sobre todo para el intérprete constitucional, como es el Pleno de la Corte Suprema de Justicia.

Aunado a ello, respetuosamente considero que, la Decisión mayoritaria es compatible con las obligaciones internacionales de la República de Panamá,

100

conforme a las cuales no es posible justificar medidas que dificulten la libertad profesional.

En razón de lo anterior, puede concluirse que, las afectaciones a los profesionales liberales, y de los oficios y las artes, introducidas con la frase legal atacada, veda el libre ejercicio de dichas prácticas laborales, cuyo estándar mínimo de protección y defensa lo representa el artículo 40 de la Constitución Política, y máxime tomando en consideración que las características particulares de estos profesionales no puede compararse a la práctica desarrollada por los comerciantes o industriales regulares.

Por las razones que anteceden, realizo este voto razonado.

Fecha *ut supra*.

CARLOS ALBERTO VÁSQUEZ REYES  
MAGISTRADO

MANUEL JOSÉ CALVO C.  
SECRETARIO GENERAL, ENCARGADO

