

, 18 de junio de 1993.

Licenciado
EDUARDO VALDES ESCOFFERY
Magistrado Presidente
del Tribunal Electoral ✓
E. S. D.

Señor Magistrado:

Con relación a su Consulta Jurídica, contenida en el oficio N° 217N-MP/93 de 24 de mayo del año en curso, donde solicita a este Despacho, vertir su criterio de interpretación con relación a las siguientes interrogantes:

"De común acuerdo con el Licenciado José Chea Barría, Sub-Contralor General de la República, me acerco a su despacho con el fin de consultarle si, en su opinión la ley vigente exige que las entidades de Estado, y en particular el Tribunal Electoral, deban deducir el impuesto sobre la renta, seguro educativo y las cuotas de seguro social al personal eventual que trabaja mediante un contrato de servicios profesionales y que no está, por tanto en la planilla regular del Estado. Le adjunto modelo del contrato utilizado en el Tribunal Electoral.

Es oportuno informar al señor Procurador que hasta el presente el Estado no ha previsto en sus presupuestos las partidas para el pago de la cuota patronal del seguro social correspondiente a estos contratos, lo que implicaría que, en el evento de hacerle deducciones al personal contratado, no se podría hacer el pago de la cuota completa al Seguro Social".

Dado que la consulta en general, se refiere a tres (3) tipos diferentes de deducciones (Impuesto Sobre la Renta, Seguro Educativo y Seguro Social), nos permitimos ver cada una por separado inicialmente.

Veamos así el significado, fin y alcance del primer término en su sentido literal:

"IMPUESTO. Del latín *impositum*, sustantivo verbal de *imponere*, que significa cargar, imponer, hacer pesar.

El impuesto puede definirse como una prestación en dinero o en especie, exigida por el Estado en virtud del imperium de que está dotado, a quienes se hayan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles (Giuliani Fonrouge). (El subrayado es nuestro).

En su aspecto jurídico, el impuesto ha sido definido por GIANNINI como una prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o delegada, en los casos, en la medida y en los modos establecidos en la ley con el fin de lograr una entrada.

Por su parte Zanobini define el impuesto como una prestación obligatoria en dinero que tiene la única causa en la imposición hecha por el Estado u otro ente público conforme a la ley y dentro de los límites por ésta consentidos. El impuesto constituye la expresión más importante de la potestad tributaria del Estado, con la que más típicamente se manifiesta su soberanía en el campo financiero. Las características del impuesto respecto de los otros tributos se funda en el destino dado a las rentas para los gastos generales del Estado, o sea, a los gastos necesarios para su organización y sus servicios, como la defensa externa, la seguridad interna, la higiene, la vialidad u otros, establecidos en el interés general del ordenamiento y de todos sus componentes, sin ventaja particular para nadie. Mientras que los otros tributos constituyen, en todo o en parte, la contraprestación de servicios particulares y divisibles, o sea la compensación por determinada utilidad dada por la Administración Pública a aquellos que la pagan, los impuestos no tienen ninguna relación con ninguna

utilidad determinada, y son únicamente el concurso de cada uno a la formación de los fondos necesarios al Estado para proveer a los gastos públicos en general.

A juicio de Fleiner el impuesto consiste en la exacción pública exigida al ciudadano de una manera general y en virtud de la soberanía del Estado. El ciudadano contribuyente contrae esta obligación incondicionalmente, es decir, sin que por ello la Administración Pública le garantice la obtención de determinada ventaja y menos aún en una determinada medida. El impuesto no es compensación por determinados beneficios que las instituciones del Estado o del Municipio ofrezcan al interesado. Al principio de la igualdad y de la justicia contributiva sólo corresponde el impuesto que está ordenado según una norma igual para todos.

Sostiene Bonnard que el poder de crear impuestos y el deber de pagarlos se fundan en la idea de solidaridad nacional, no sobre la del servicio cumplido. El impuesto no procede de las ventajas obtenidas del funcionamiento de los servicios públicos. Tiene por base la actividad administrativa, persiguiendo fines de interés general y los ciudadanos deben, en virtud de los lazos de solidaridad que los une, contribuir a la consecución de sus fines, bajo formas de prestaciones pecuniarias. De este principio del deber fiscal proviene la regla de la universalidad del impuesto: todos los ciudadanos, sin excepción, deben participar del pago del impuesto. De aquel fundamento nace la medida dentro de la cual el impuesto debe ser pagado por cada uno. El impuesto se mide, no sobre las ventajas directas y personales que procuran los servicios públicos, sino sobre la capacidad del ciudadano para pagarlos. Esta capacidad contributiva del ciudadano es la idea capital que domina toda la organización de los impuestos.

En opinión de Cavalcanti, la teoría del impuesto debe encargarse bajo distintos aspectos; político, financiero, jurídico, administrativo.

El aspecto político del problema tributario se funda en razones de conveniencia, de necesidad, de oportunidad, de un determinado producto; en el financiero por el hecho de que significa el medio más poderoso de que dispone el Estado para constituir el tesoro público; en tanto que en el jurídico y el administrativo interesa más a los principios de igualdad, de justicia, de legalidad del tributo.

Para Bielsa, el impuesto es la parte de riqueza con que todo habitante del Estado, provincia o municipio, tiene obligatoriamente que contribuir a la realización de los servicios públicos o necesidades colectivas, respecto de las cuales es imposible precisar los gastos determinados por cada contribuyente. El carácter esencial del impuesto es la obligatoriedad, pues para la satisfacción de las necesidades colectivas, respecto de las cuales es imposible precisar los gastos determinados por cada contribuyente, no bastarían las prestaciones voluntarias de dinero o de servicios, pues ellas resultarían siempre inciertas, escasas y mal repartidas; es necesario, por consiguiente, un fondo pecunario constituido por prestaciones obligatorias. Y aunque también pudiera atribuirse ese carácter a la tasa, en el impuesto, sin embargo, el factor "coactivo" es mucho más enérgico que en aquella.

Para Dalton el impuesto es una contribución compulsiva establecida por un ente público, o sea, por una autoridad competente, con prescindencia de la cantidad exacta de servicio prestado en cambio al contribuyente, y que, además, no ha sido aplicado como una pena por la comisión de un delito cualquiera.

Por su parte Nitti define el impuesto como una cuota parte de su riqueza que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales del Derecho Administrativo, para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. El impuesto es un hecho necesario y permanente, propio de toda sociedad

civilizada, pues sólo mediante el impuesto es posible la existencia de la comunidad política tal como actualmente existe. El impuesto lo deben los individuos únicamente en razón de formar parte de una comunidad política organizada; como miembros de esa comunidad y únicamente por el hecho de formar parte de ella, existe para los individuos la obligación de pagar el impuesto. Esto último explica el porqué de que el impuesto se aplique no sólo a los nacionales sino también a los extranjeros residentes o en tránsito por el territorio." (VASQUEZ FERNANDEZ EMILIO, Diccionario de Derecho Público, Administrativo - Constitucional - Fiscal; Editorial Astrea, Buenos Aires, 1981).

Luego de haber esbozado, los conceptos doctrinales de más de ocho (8) autores extranjeros, analizaremos en forma sucinta los mismos.

1.- Todos expresan el carácter impositivo del impuesto como tal.

2.- Este impuesto tiene la característica de ser o representar, más que una erogación del contribuyente, una prestación en dinero, exigida por el Estado.

3.- La condición del Estado como tal, hace que el cobro del mismo sea exigible, obligatorio, ya sea a través de un ente público conforme a la Ley.

4.- Como tributo, constituye una de las fuentes más importante dentro del sector financiero de todo Estado.

5. Es aplicable sin distinción de ninguna índole, tanto a nacionales como a extranjeros.

6.- Se funda en la base de un interés general, de la cual se contribuye con la actividad administrativa y buen funcionamiento de los servicios públicos.

7.- Se calcula de manera personal de acuerdo a los ingresos personales de cada sujeto, asegurando de esa manera los principios universales de igualdad, de justicia, de legalidad del tributo.

8.- Es un impuesto eminentemente de carácter público.

9.- Se puede concluir que en doctrina, el impuesto es una contribución, una prestación, una cuota parte, cuya característica esencial es la obligatoriedad del mismo, toda vez que él, ayuda a las necesidades colectivas, que es necesario y permanente dentro de todo Estado.

En materia tributaria (Código Fiscal), el derecho positivo señala:

TITULO I

Del Impuesto sobre la Renta:

"Artículo 694. Es objeto de este impuesto la renta gravable que se produzca, de cualquier fuente, dentro del territorio de la República de Panamá sea cual fuere el lugar donde se perciba."

Podemos observar como de manera paralela a la doctrina citada, nuestro ordenamiento jurídico contiene una de las características ya enunciada en lo que respecta a la aplicación del impuesto dentro del territorio nacional.

Sigue señalando la norma:

"Contribuyente, tal como se usa el término en este Título, es la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que perciba la renta neta gravable objeto del impuesto."

Se desprende en este caso la familiaridad de las personas sujetas a tal impuesto, "persona natural o jurídica, nacional o extranjera". Esta familiaridad se da a través de las diferentes acepciones doctrinales ya expuestas.

Vemos así como tanto la doctrina y nuestro derecho positivo coinciden que el impuesto, es un tributo cuya característica distintiva es la obligatoriedad impositiva del Estado hacia las personas naturales y jurídicas, dentro del contexto de una sociedad.

Analicemos ahora lo medular de su consulta, que al tenor expresa:

"...la ley vigente exige que las entidades del Estado, y en particular el Tribunal Electoral, deban deducir el

al impuesto sobre la renta, seguro educativo y las cuotas de seguro social al personal eventual que trabaja mediante un contrato de servicios profesionales y que no está por lo tanto, en planilla del Estado..."

En primer lugar queremos señalar el concepto de **Servicios Profesionales**. Este concepto lo encontramos desarrollado dentro del **MANUAL DE CLASIFICACIONES PRESUPUESTARIAS DEL GASTO PUBLICO**, el cual ha sido elaborado por el Ministerio de Planificación y Política Económica (Dirección de Presupuesto de la Nación), agosto de 1980.

Señala este Manual que la estructura de las clasificaciones que se presentan, así como el alcance y definición de los conceptos utilizados, obedecen en primer lugar a la experiencia acumulada durante muchos años en la aplicación de estos clasificadores. Por otra parte, se tuvieron en cuenta las recomendaciones emitidas por organismos internacionales, tanto regionales como mundiales; teniendo especial cuidado en adaptarlas a las realidades de la administración presupuestaria panameña.

La que nos interesa desarrollar ahora es la llamada "Clasificación del Gasto según su Objeto."

Para dar una respuesta con un verdadero criterio jurídico tenemos que ser muy cuidadosos de lo que expresamos, es por ello que nos vemos en la necesidad de desarrollar con lujo de detalle una gama de conceptos y tópicos a fin de determinar con precisión lo consultado.

Grupos de la Clasificación del Gasto Según su Objeto:

- 0 Servicios Personales
- 1) Servicios No Personales
- 2 Materiales y Suministros
- 3 Maquinaria y Equipo
- 4 Inversión Financiera
- 5 Construcciones por Contrato
- 6 Transferencias Corrientes
- 7 Transferencias de Capital
- 8 Servicios de Deuda
- 9 Asignaciones Globales

Vemos el Grupo
personales:

que comprende los Servicios

CODIGO	DENOMINACION
0	SERVICIOS PERSONALES
000	SUELDOS
001	Personal Fijo
002	Personal Transitorio
003	Personal Contingente
0	SERVICIOS PERSONALES

Este grupo abarca todos los gastos por concepto de servicios prestados por el personal fijo, transitorio y personal contingente del sector público. Incluye sueldos ordinarios, salarios, sobresueldos y toda otra remuneración en efectivo, tanto para gastos de funcionamiento como inversión (Construcción de obras por administración).....

000	SUELDOS
001	Personal Fijo

Comprende los gastos por concepto de **sueldos** básicos del personal nombrado en puestos fijos o permanentes.

002	Personal Transitorio
-----	----------------------

Son los gastos por conceptos de **sueldos** devengados por personas que ocupan cargos en programas o actividades que tienen una duración definida y que se incluyen en la estructura de personal.

003

Personal Contingente

Sen los gastos por concepto de sueldos devengados por personas que ocupan cargos en programas o actividades que tienen una duraci3n inferior al ejercicio fiscal. Dichos cargos no se detallar3n inicialmente en la estructura de personal.

Visto este cuadro en forma detallada, obs3rvase ahora, la partida presupuestaria a la que fue cargada el monto de los cheques adjuntos:

Nº Cheque	Partida Presupuestaria
2758	0.40.0.5.02.02.003
2759	0.40.0.5.0.02.02.003
2767	0.40.0.50.02.02.003
2789	0.40.0.50.03.04.022
2790	0.40.0.50.03.04.022
2791	0.40.0.50.01.01.022
2792	0.40.0.50.02.02.022
2793	0.40.0.50.01.02.022
2794	0.40.0.50.01.01.022
2795	0.40.0.50.01.01.022
2796	0.40.0.50.01.01.022
2797	0.40.0.50.02.02.002
2803	0.40.0.5.0.02.03.003

Los tres (3) primeros cheques (2758, 2759 y 2767) en ning3n momento tienen o guardan relaci3n alguna en el detalle de los mismos aunque los tres (3), tienen impreso el mismo objeto de gasto; as3 pues, veamos el primer cheque (2758):

Seg3n el detalle, el mismo se3ala lo siguiente: "Para pagar por servicios profesionales de la provincia de PANAMA, correspondiente a la I quincena de mayo de 1993, seg3n form. 3,537, pos. 629, res. 231.

As3 tenemos que en este primer cheque, el detalle se3ala que es por SERVICIOS PROFESIONALES, y el Objeto del Gasto que utilizan es 003 (PERSONAL CONTINGENTE).

Con anterioridad, definimos el concepto de Personal Contingente y ahora veremos lo que significa Servicios Personales o Servicios Profesionales según el mismo manual del Ministerio de Planificación y Política Económica:

020 HONORARIOS

Son los gastos por **servicios personales** prestados ocasionalmente por **profesionales** o técnicos que no son funcionarios públicos tales como investigaciones, exámenes y peritajes. Estos servicios se prestarán en base a un contrato, que no implica subordinación jerárquica.

022 Servicios Especiales

Son las compensaciones por servicios personales prestados por profesionales o técnicos que no son empleados públicos.

Hecho este análisis ilustrativo podemos concluir lo siguiente:

1.- Existe incongruencia entre el objeto del gasto y los supuestos detalles que justifican el monto a pagar de ciertos funcionarios que laboran en el tribunal Electoral.

2.- No se debe confundir los conceptos de HONORARIOS o SERVICIOS PERSONALES, con el concepto de PERSONAL CONTINGENTE, toda vez que los primeros corresponden al objeto de gasto (020 ó 022), mientras que el segundo corresponde al objeto de gasto (003).

Si bien es cierto, el resto de los cheques enunciados, señalan como partida imputable, la que corresponde a Honorarios (022), según el manual de Clasificaciones Presupuestarias, es interesante advertir que en el detalle descrito, que define el concepto del gasto, ninguno dice textualmente que se refiere a gastos incurridos por Honorarios, Servicios Personales o Servicios Profesionales.

En última Instancia, si así lo señalaran, tampoco lo exceptuarían de pagar el impuesto sobre la renta, ya que todos los impuestos nacionales son de obligatorio

cumplimiento, tal y como lo señala el artículo 683 numeral 4 del Libro Cuarto del Código Fiscal; salvo los que se establecen en el Capítulo II (Exenciones y Deducciones), artículo 708 del citado código.

Antes de concluir con el referido punto (el pago del impuesto sobre la renta), queremos dejar citado lo estatuido en el artículo 117 de las Normas Generales de Administración Presupuestaria, G.O. 22,193 de 3 de enero de 1993, por la cual se dicta el Presupuesto nacional para la Vigencia Fiscal 1993:

"ARTICULO 117: Sólo podrá imputarse a la partida de Honorarios, la remuneración en concepto de contratos con personas naturales, nacionales o extranjeros, por servicios prestados ocasionalmente como profesionales independientes. No podrá cargarse a la referida partida, la contratación de funcionarios públicos aún cuando éstos obtengan licencia sin sueldo en la institución donde laboran y que dichos servicios sean prestados a una institución distinta a la propia que concede la licencia...". (Subrayado es Nuestro).

Si esto es así, vemos ahora lo que significa el término ocasionalmente:

"Ocasionalmente adv.m. Por ocasión o contingencia"

Gran Diccionario General de la Lengua Española, Novena redacción dirigida por Manuel ALVAR EZQUERRA -- Catedrático de Filosofía Española de la Universidad de Málaga, Miembro Correspondiente de la Real Academia Española, 1988,

"OCASIONALMENTE. Por ocasión(v.); aprovechando la oportunidad./ De modo contingente. (v. Ocasionalmente).

Guillermo Cabanellas, Diccionario Enciclopédico de derecho Usual, Tomo V. 16a. Edición. Editorial Heliasta S.R.L. 1981.

hemos definido este término en particular dado que todos los cheques citados anteriormente, reflejan una

duración que no pareciera ser la de ocasionalmente, más por el contrario a la fecha llevan dichos contratos el término aproximado de cinco (5) meses y se desprende que los mismos seguirán su duración hasta fin de año.

Esto nos indica que las contrataciones que ustedes nos manifiestan, que realizan dentro del Tribunal Electoral no tienen carácter de ser ocasionales, característica ésta que nos señala el artículo 117 del presupuesto General del Estado; por todo lo antes expuesto queremos indicar que los mismos no son Contratos de Servicios Profesionales ni mucho menos pago de Honorarios.

También es importante distinguir entre el funcionario público empleado mediante contrato y los casos de contratos de servicios con los particulares, llámense éstos "servicios personales o servicios profesionales". En los contratos de arrendamiento de servicios, la persona contratada no se incorpora a la administración sino que se limita a realizar únicamente una tarea determinada, igual como podrían hacerlo para otros particulares sin que le sean aplicables las normas constitucionales y legales exigidas al servidor público. Al respecto, el Tratadista SAYAGUES LABO señala:

"También se ingresa a la función pública por contrato. Son situaciones poco frecuentes, pero existen. No debe confundirse esta hipótesis con el caso de arrendamiento de servicios con particulares. En este último la persona que arrienda sus servicios no se incorpora a la administración, limitándose a realizar para ella determinada tarea, igual como podría hacerlo para otros particulares. En cambio, en aquella persona se incorpora a la administración, ingresando mediante un pacto que fija determinadas condiciones para la prestación de su actividad personal.

La persona que ingresa a la función pública mediante contrato, no está sustraída totalmente al régimen estatutario general. Esta rige salvo en cuanto hubieran pactado expresamente condiciones distintas, en cuyo caso

deben respetarse las estipulaciones convenidas.

Pero ha de tenerse en cuenta que la administración no tiene libertad para tales contrataciones y, por el contrario, sólo facultades muy limitadas (3), no pudiendo recurrir a ese procedimiento para eludir la aplicación de las disposiciones constitucionales y legales que limitan o condicionan el ingreso a las funciones públicas, o que regulan su ejercicio (4).

(3) Generalmente se necesita texto legal expreso. A veces la autorización para contratar surge implícitamente, por existir partidas presupuestarias destinadas expresamente a ese fin.

(4) Con frecuencia se acude a un pseudo contrato, ya que no se pacta ninguna condición específica. En ese caso hay una verdadera designación, rotulada como arrendamiento de servicio, que generalmente tiene por objeto eludir las disposiciones que exigen la ciudadanía del designado o que establecen garantías de inamovilidad, etc. la simulación es evidente y por lo tanto no surte sus efectos, debiendo aplicarse las normas constitucionales y legales que correspondan.

Por lo que respecta a sueldos, salarios o remuneraciones por servicios prestados, entendemos que la norma se refiere a aquellos servicios públicos contemplados en la definición dada en el artículo 294 de la Constitución nacional:

"ARTICULO 294: Son servidores públicos las personas nombradas temporalmente o permanentemente en cargos del Organó Ejecutivo, Legislativo y Judicial, de los Municipios, entidades autónomas y semiautónomas; y en general las que perciban remuneración del Estado."

Si bien el nombramiento de tales personas, entraña una contratación, dicho acto se perfecciona fundamentalmente por medio de un decreto (si es a nivel de Gobierno Central) o una resolución o resuelto (tratándose de instituciones autónomas o semiautónomas) más que de un contrato. En el primer caso, el decreto o resolución de nombramiento, la administración actúa en su carácter público como empleador en una relación de índole eminentemente administrativa. Mientras que en el segundo caso el contrato, la administración puede actuar, reservándose o concediendo ciertos privilegios que son inherentes a la noción de gobierno y que no pueden figurar en los contratos de los particulares porque son contratos al principio de la igualdad de las partes, o de que el contenido es Ley para ellas y no puede ser modificado sin su consentimiento; en cuyo caso también lo hace en su carácter público, renunciando a los privilegios que tienen como ente público y se somete a la ley civil como los particulares, inhibiéndose así para modificar unilateralmente el contrato o para otorgar privilegios. (Vidal Perdomo, Jaime, Derecho Administrativo General, pág. 405. Bogotá, Edit. Temis, 1966).

Es posible por tanto, ingresar al servicio público mediante un contrato en vez del nombramiento en virtud de un Decreto (si es a nivel de Gobierno Central); una resolución, (tratándose de instituciones autónomas). A las personas así nombradas se les descuentan del salario, sueldo o remuneración que reciben, los montos correspondientes al Impuesto sobre la Renta, Seguro Social y Seguro Educativo. Pero estos casos deberían ser pocos frecuentes y ser utilizados sólo muy excepcionalmente.

Para concluir, toda persona natural o jurídica, que ingrese al Estado como servidor público, permanente o temporal, bajo servicios personales o profesionales y por concepto de honorarios, deberá pagar el impuesto sobre la renta; salvo los casos contemplados en el artículo 708 del Código Fiscal.

En cuanto a si se debe pagar las cuotas de Seguro Social, podemos señalar que una vez la persona adquiere la condición o estatus de Servidor Público, contratado por el Tribunal Electoral, los mismos quedarán sujetos al Régimen obligatorio del Seguro Social, tal y como lo establece el literal "a", del artículo 2 del Decreto ley N° 14 de 27 de agosto de 1954, por el cual se

modifica la Ley 134 de 27 de abril de 1943, Orgánica de la Caja de Seguro Social, modificada por la Ley 30 de 26 de diciembre de 1991, que preceptúa:

"ARTICULO 2: Quedan sujetos al régimen obligatorio del Seguro Social:

a) Todos los trabajadores al servicio del Estado, las Provincias, los Municipios, las Entidades Autónomas, Semi-autónomas y las Organizaciones Públicas descentralizadas, donde quiera que presten sus servicios. (1)
Quedan comprendidos asimismo dentro de esta obligatoriedad, aquellos trabajadores públicos que reciban remuneración del Estado a base de un tanto por ciento de las recaudaciones percibidas, como los Recaudadores y los Cónsules Ad-Honorem y los que obtengan pagos por sus servicios de personas naturales o jurídicas, como los Notarios.

Vemos así pues, que al igual que el Impuesto Sobre la renta, el Seguro Social tiene un carácter de obligatoriedad ante los servidores públicos, al servicio del Estado.

Somos del criterio que todo empleado público tiene el deber y la obligación de cotizar, independientemente del tipo de labor o actividad a la cual se dedica o realiza, basados en el Principio de Solidaridad, el cual señala que tanto el que más cotiza como el que cotiza menos, de acuerdo a su capacidad salarial, tienen igual derecho de atención a los beneficios de la Seguridad Social.

En fallo de 27 de febrero de 1985, la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, el Magistrado Ponente RAFAEL DOMINGUEZ señaló lo siguiente:

"Como primera norma que se dice infringida, se cita el artículo 31 ordinales a y b; el artículo 48 del Decreto de Gabinete Nº 68 del Código de Trabajo.

En cuanto al concepto de la violación, se señala que hay violación literal ya que si bien es cierto que es obligatorio la incorporación al régimen del seguro a todos los trabajadores al servicio de las personas naturales o jurídicas, no lo hace extensivo a las sumas que se perciban por trabajos profesionales.

Las afirmaciones del accionante son ciertas, pero, es el hecho de que si en el proceso administrativo aducido como prueba, ni la acción Contencioso Administrativa ha demostrado con pruebas, que hayan sido servicios profesionales los percibidos por el ingeniero Francisco Morales. Un examen del expediente administrativo nos revela que a fojas 63-60, un informe de los auditores Franklin Ward y Orlando Palma, que los registros en su gran mayoría revelan los pagos a salarios hechos a los funcionarios o empleados; que los pagos recibidos eran superiores a los declarados a la Caja del Seguro Social sin justificación documental adicional que demostrara, en qué concepto se realiza el excedente de los pagos. Por otra parte el formulario que proporciona la Caja de Seguro Social para asentar los salarios correspondientes, se evidencia que no tiene detalle alguno."

"La Sala insiste en que esos servicios profesionales no han sido demostrados. Que los salarios percibidos, en los asientos contables no encuentran justificación dentro de la empresa. Existiendo la relación laboral, debe presumirse como salario, los emolumentos percibidos ya que no se ha probado lo contrario. Por ello se desestima el cargo.

Como última norma que se dice violada, se cita el artículo 5º del decreto de Gabinete N° 162 de 22 de julio de 1971 ya conocido. En cuanto a su violación, se sostiene violación

literal por comisión ya que la Caja de Seguro Social no tiene competencia para exigir la retención de cuotas de seguro educativo sobre otras entradas que no sea salario.

La Sala observa que no se ha demostrado en esta demanda que parte de los emolumentos percibidos sean con ocasión a servicios profesionales. De allí que deba presumirse que sean salarios y por ellos se imponía el cobro respectivo." (El subrayado es nuestro).

De todo lo anterior se trasluce, que las contrataciones que ha venido realizando el Tribunal Electoral, con "particulares", no reúnen la calidad y condición de Contrato de Servicios Profesionales, por las siguientes razones:

1.- La vigencia actual de los contratos en estudio, no concuerdan ni están acorde con lo que representaría un contrato de Servicios Profesionales (el contrato de Servicios Profesionales, su característica principal está determinada, por ser un contrato ocasional).

2.- El personal contratado, reciben un salario quincenalmente.

3.- A dichos "particulares", se les ha establecido de manera obligatoria, un horario de labores, por lo que éstos se encuentran subordinados al ente (Tribunal Electoral) que los contrató.

4.- El Contrato en cuestión no establece en ningún momento y de ninguna manera, cual es el supuesto "Servicio Profesional", que están brindando los referidos "particulares".

5.- Según Nota N° 123-LEG que dirigiera el Licenciado ANILCAR E. BONILLA M., Director de Asesoría Legal, s.i. de la Contraloría General de la República, al Señor RUBEN D. CARLES, Contralor General, observamos que el mismo se refiere al pago del XIII Mes a los Servidores Públicos contratados por el Tribunal Electoral.

Queremos recordarles, que los "particulares", que presten sus servicios, a una Institución del Estado en calidad de SERVICIOS PROFESIONALES, no tienen derecho a tal remuneración (XIII Mes).

Por todas las consideraciones anteriormente externadas, consideramos que los emolumentos percibidos por estas personas no son con ocasión de Servicios Profesionales, de ahí que deba presumirse que son salarios, as por ello que se imponga el cobro respectivo del Seguro Social.

Con respecto a la deducción del Seguro Educativo podemos señalar lo siguiente:

Mediante Decreto de Gabinete N° 168 de 27 de julio de 1971, por el cual se crea el SEGURO EDUCATIVO, en su artículo primero preceptúa lo siguiente:

"ARTICULO Primero: Establécese un seguro denominado "SEGURO EDUCATIVO", que estará integrado con las contribuciones provenientes:

1° Del 1.25% de los salarios básicos pagados, que será aportado por los patronos;

2° Del 0.75% de los salarios básicos recibidos, que será aportado por los empleados del sector público y privado.

Quedan comprendidos en este numeral:

- a) Los trabajadores en territorio panameño sujeto a limitaciones jurisdiccionales;
- b) Los trabajadores domiciliados en el territorio al servicio de Organismos Internacionales; y
- c) Los trabajadores al servicio de Misiones Diplomáticas y Consulares acreditadas en el país."

3° Del 2% de los ingresos anuales, sujetos al impuesto sobre la renta, declarados por los independientes."

Nuevamente podemos observar, según lo establece el citado artículo, la obligatoriedad y cumplimiento del pago del mismo, toda vez que en ningún momento se exime a ninguna persona de librarse de dicho seguro.

Inclusive, el numeral 3º del mismo artículo señala de manera expresa que hasta las personas independientes deberán pagar el Seguro Educativo.

Amplia y detalladamente se ha procedido a explicar y probar, de manera fehaciente, que las deducciones de Impuesto sobre la Renta, Seguro Social y Seguro Educativo, son todos de obligatorio cumplimiento, para los empleados contratados por el Tribunal Electoral, sin excepciones.

Los únicos funcionarios que por ley quedan excluidos del impuesto Sobre la Renta son los que establece la Ley N° 31 de 30 de diciembre de 1991, por la cual se establece la Reforma Tributaria de 1991 y que en su artículo 708, literal "p" señala:

"ARTICULO 708: No causarán el impuesto:

...

p) La renta neta gravable de las personas naturales que no exceda de Tres Mil Balboas (B/.3,000.00) anuales."

Cabe advertir al Magistrado Valdás, que no es el Estado quien tiene que proveer en sus presupuestos las partidas para el pago de la cuota patronal del seguro social correspondiente a los contratos que lleve a cabo el Tribunal Electoral.

Cada institución tiene el deber de contemplar dicha erogación anual para cada vigencia fiscal, a través de las denominadas TRANSFERENCIAS CORRIENTES, toda vez que este concepto incluye los gastos corrientes a favor de personas y de empresas públicas y privadas, que no implican una contraprestación de servicios o adquisición de bienes. Abarca este concepto los desembolsos para: pensiones y jubilaciones; indemnizaciones; becas de estudio; subsidios a instituciones privadas y a instituciones públicas; contribuciones a la seguridad social; transferencias al exterior y créditos reconocidos por transferencias corrientes.

El objeto de Gasto, que describe el Manual de clasificaciones Presupuestarias del Gasto Público, que contempla dicha erogación es el 650 CONTRIBUCIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL, al cual comprende los gastos por concepto de cuotas que las instituciones públicas como patrono, designan a la seguridad social.

Objeto de Gasto 651, Cuota patronal del Seguro Social, el cual comprende los gastos por concepto de cuota patronal que se destina a la Caja de Seguro Social; 652, Cuota patronal de Seguro Educativo, comprende los gastos por concepto de cuota patronal de Seguro Educativo.

Objeto de Gasto 690, CREDITOS RECONOCIDOS POR TRANSFERENCIAS CORRIENTES; bajo este concepto deben registrarse todas aquellas obligaciones por transferencias corrientes cuyo compromiso quede reconocido, pero su pago fue diferido para gestiones posteriores.

Concluimos:

1.- Es obligatorio el pago del IMPUESTO SOBRE LA RENTA, para todos los funcionarios que laboran dentro del Tribunal Electoral, bajo contratos, de conformidad con el ingreso obtenido.

2.- Es obligatorio el pago del SEGURO SOCIAL, para todos los funcionarios que laboran dentro del Tribunal Electoral, bajo contratos.

3.- Es obligatorio el pago del SEGURO EDUCATIVO, para todos los funcionarios que laboran dentro del Tribunal Electoral, bajo contratos.

4.- Es obligación del Tribunal Electoral, contemplar dentro de sus presupuestos, el pago que le corresponde como patrono para cubrir dichos descuentos y cumplir así para con la Caja de Seguro Social.

Es oportuno, y así lo hacemos, adjuntar a la presente, queja presentada por el Señor DIMAS RODRIGUEZ, con cédula de identidad personal N° 8-100-653, por motivo de que el Señor VICTORIANO RODRIGUEZ, Jefe de Auditoría interna de la Contraloría General de la República en el Tribunal Electoral, ratifica los cheques antes mencionados, aduciendo que se debe efectuar los descuentos.

De igual forma, adjuntamos copia de los siguientes
Fax: N° 123-LEG de 16 de febrero de 1993 y N° 379-LEG,
de 7 de mayo de 1993.

De esta manera damos por concluidas las gestiones
tendientes a dar respuesta a su muy interesante
consulta.

Sin otro particular, nos reiteramos en las
seguridades de nuestro aprecio y consideración.

Atentamente,

LIC. DONATILO BALLESTEROS S.
PROCURADOR DE LA ADMINISTRACION.

/au