

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN, INTERPUESTA POR LA FIRMA VÁSQUEZ, CASTILLO, MELFI Y ASOCIADOS EN REPRESENTACIÓN DE ELIA MARÍA AÑINO AGRAZAL, PARA QUE SE DECLARE NULA POR ILEGAL, LA LIQUIDACIÓN DE PAGO DE FECHA 13 DE MARZO DE 2006, DICTADA POR EL BANCO NACIONAL DE PANAMÁ, LOS ACTOS CONFIRMATORIOS Y PARA QUE SE HAGAN OTRAS DECLARACIONES. - MAGISTRADO PONENTE: VICTOR L. BENAVIDES P. - PANAMÁ, VEINTISIETE (27) DE ABRIL DE DOS MIL DIEZ (2010).

Tribunal: Corte Suprema de Justicia, Panamá  
Sala: Tercera de lo Contencioso Administrativo  
Ponente: Víctor L. Benavides P.  
Fecha: martes, 27 de abril de 2010  
Materia: Acción contenciosa administrativa  
Plena Jurisdicción  
Expediente: 473-07

VISTOS

La firma forense Vásquez, Castillo, Melfi y Asociados actuando en nombre y representación de ELIA MARIA AÑINO AGRAZAL, ha presentado ante la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción para que se declare parcialmente nulo, por ilegal, el acto administrativo contenido en el Acta de Liquidación de Pago de fecha 13 de marzo de 2006, expedida por el Banco Nacional de Panamá, sus actos confirmatorios y para que se hagan otras declaraciones.

I. La pretensión y su fundamento.

El objeto de la presente demanda lo constituye la solicitud de declaratoria parcial de ilegalidad del Acta de Liquidación de 13 de marzo de 2006, dictado por conducto del Departamento de Personal del Banco Nacional de Panamá, en el cual se dedujo la suma de B/.786.34 en concepto de cuota de seguro social y B/.1,444.99 en concepto de impuesto sobre la renta, al Bono de Antigüedad otorgado a Elia María Añino Agrazal, por razón del cese de funciones por jubilación.

La parte actora solicita, además, la nulidad de la Resolución GG-118-2007 de 26 de abril de 2007, por la cual la Gerencia General del Banco Nacional de Panamá resolvió no reconsiderar el Acta de Liquidación de 13 de marzo de 2006; así como de la Resolución No.128-2007-JD de 4 de junio de 2007, proferida por la Junta Directiva del Banco Nacional de Panamá, la cual negó el recurso de apelación interpuesto por los apoderados de la señora Elia María Añino Agrazal y confirmó en todas sus partes la Resolución No.GG-118-2007 de 26 de abril de 2007.

Finalmente, solicita que como consecuencia de la nulidad parcial del acta de Liquidación de Pago, se le ordene al Banco Nacional de Panamá la devolución de las sumas que, en exceso, fueron descontadas a la señora Elia María Añino Agrazal.

Según el recurrente el acto impugnado infringe los artículos 1 (numerales 2 y 12), 3, 91, 92 de la Ley 51 de 27 de diciembre de 2005; así como los artículos 700, 701, 708 (literal Y) del Código Fiscal (modificados por la Ley 6 de 2 de febrero de 2005).

Como se puede observar, la primera disposición que la parte actora señala como quebrantada es el artículo 1 (numerales 11 y 12) de la Ley 51 de 27 de diciembre de 2005 (Orgánica de la Caja de Seguro Social), que dispone lo siguiente:

"Numeral 2. Empleado: Persona Natural nacional o extranjera que siendo trabajador realiza labores por cuenta ajena a favor de un empleador en virtud de una relación laboral expresa o tácita, dentro o fuera de la República.

Numeral 12. Empleador: Persona natural o jurídica de derecho público o privado que usa los servicios de un empleado en virtud de un contrato de trabajo expreso o tácito mediante el pago de un sueldo.

Manifiesta el apoderado judicial de la parte actora, que esta norma ha sido violada en el concepto de violación directa por omisión, "ya que las referidas disposiciones abarcan a los empleados de Derecho privado o público (como los del Banconal), que realizan labores en virtud de un contrato de trabajo expreso o tácito, mediante el pago de un sueldo." Que el Banco Nacional de Panamá, al sólo reconocer los efectos de la no deducibilidad de cuota

de seguro social por indemnización y prima de antigüedad a causa de terminación de labores por jubilación, a los empleados que tengan un contrato individual de trabajo o con beneficios pactados en convención colectiva, viola por omisión, las disposiciones arriba transcritas, al excluir a los del sector público.

Otra de las normas que los demandantes consideran transgredida es el artículo 91 de la Ley 51 de 27 de diciembre de 2005 (Orgánica de la Caja de Seguro Social), que dice:

"Artículo 91. Pago de cuotas sobre los salarios. Los empleados y empleadores deben pagar la cuota correspondiente a la Caja de Seguro Social, de conformidad con lo que establece esta Ley, sobre los salarios pagados por el empleador y recibidos por el empleado.

Para efectos de esta Ley y del Decreto de Gabinete 68 de 1970, sin perjuicio de la definición de salario contenida en el Código de Trabajo, se entenderá como salario o sueldo toda remuneración sin excepción, en dinero o especie, que reciban los empleados de sus empleadores como retribución de sus servicios o con ocasión de éstos, incluyendo:

1. Las comisiones.
2. Las vacaciones.
3. Las bonificaciones.
4. Las dietas, siempre que sean recurrentes y que excedan el veinticinco por ciento (25%) de un mes de salario. En caso de exceder el porcentaje anterior, tales excedentes serán considerados salarios.
5. Las primas de producción, siempre que excedan el cincuenta por ciento (50%) de un mes de salario.
6. Los gastos de representación de los trabajadores del sector público y privado a partir del 1 de enero de 2006, para ambos sectores. Tales gastos de representación se gravarán con la siguiente gradualidad: a. Desde 1 de julio de 2006, el veinticinco por ciento (25%) de la totalidad de los gastos de representación. b. Desde el 1 de julio de 2008, el cincuenta y cinco por ciento (55%) de la totalidad de los gastos de representación. c. Del 1 de julio de 2010 en adelante, el ciento por ciento (100%).

Sostienen los apoderados judiciales de la recurrente, que la norma citada fue violada por indebida aplicación, "porque ha sido aplicada a un supuesto no regulado por ella, como es el Bono de Antigüedad por causa de terminación de labores por jubilación, establecido por el Decreto Ley 4 de 18 de enero de 2006, regulatorio del Banco Nacional de Panamá, al concebir el Bono de Antigüedad como salario o sueldo pese a que las sumas correspondientes al mismo no constituye retribución de servicios, ni comisiones, vacaciones, bonificaciones, dietas, primas de producción, ni gastos de representación." Que al considerar el Bono de Antigüedad como suma constitutiva del salario gravable con la cuota de seguro social, habría una doble tributación, lo cual es ilegal, ya que la Caja de Seguro Social recibió todas las cuotas correspondientes a los 39 años de labores reconocidas a la señora Elia María Añino Agrazal.

Además, señala que el acto administrativo contenido en el Acta de Liquidación de 13 de marzo de 2006, expedida por el Banco Nacional de Panamá viola, de manera directa por omisión, el artículo 92 de la Ley 51 de 27 de diciembre de 2005 (Orgánica de la Caja de Seguro Social), que dice:

Artículo 92. Excepción de salario. Sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Trabajo y para los efectos de la Caja de Seguro Social, no se considerará salario:

1. El monto de las tres partidas del Décimotercer Mes.
2. El preaviso.
3. Las sumas que reciba el empleado en concepto de indemnización, con motivo de la terminación de la relación de trabajo.
4. La participación en beneficios o utilidades, siempre que esta participación beneficie a no menos del setenta por ciento (70%) de los empleados de la empresa y no exceda ni sustituya el total del salario anual.
5. Los dividendos siempre que no sustituyan el salario.
6. Las gratificaciones o aguinaldos, siempre que no excedan un mes de salario. En caso de exceder el monto anterior, tales excedentes serán considerados salarios.
7. La prima de antigüedad.

8. Los viáticos.

9. Las primas de producción, siempre que no excedan el cincuenta por ciento (50%) de un mes de salario.

Sostienen que la norma *ut supra* debió ser aplicada en "equidad necesaria," ya que las sumas correspondientes al Bono de Antigüedad con motivo de la terminación de labores por jubilación, tienen la misma causa, origen, finalidad y objeto que la prima de antigüedad a que se refiere la presente norma; y la indemnización por terminación de la relación de trabajo de 4 semanas de salario por cada año trabajado, establecida en el artículo 61 de la Ley 51 de la Caja de Seguro Social; y más recientemente a partir del año 2007, por similares causas, se reconoce a los empleados de la Autoridad del Canal de Panamá (beneficio por retiro laboral), libres de toda deducción social y fiscal.

Igualmente, considera que el acto administrativo impugnado conculca el artículo 3 (numeral 6) de la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social que dispone lo siguiente:

Artículo 3. Principios de la Caja de Seguro Social. La Caja de Seguro Social, en la administración, planificación y control de las contingencias cubiertas por esta Ley, y dentro de los límites fijados por ella, se regirá por los siguientes principios:

6. Equidad. La Caja de Seguro Social deberá asegurar, de manera efectiva, el acceso a los servicios con calidad y a los beneficios que establece esta Ley en igualdad de oportunidades y sin discriminación de ningún tipo a todos los asegurados, pensionados y sus dependientes.

Consideran que el acto acusado viola directamente por omisión el principio de equidad contenido en la Ley, por cuanto al deducirse de la totalidad del monto del Bono de Antigüedad, cuotas de seguro social, no se aplicó el beneficio monetario que recibió la señora Añino Agrazal, en su calidad de ex empleada del Banco Nacional de Panamá, incurriendo en un trato discriminatorio frente a otros empleados del sector público y privado que reciben un beneficio monetario único y final por causa de la terminación de labores por jubilación. Que tales cuotas son posteriores al cese de labores y evidentemente no constituyen salario, no computan para el cálculo de la pensión de vejez y, por ende, no benefician, de modo alguno, al ex funcionario jubilado.

Sostiene además, que el acto administrativo expedido por el Banco Nacional de Panamá, viola de manera directa por omisión, el artículo 18 de la Ley 6 de 2 de febrero de 2005, que modifica el artículo 701 literal J (numerales 1, 2, 3 y 5) del Código Fiscal, el cual es del tenor siguiente:

Artículo 701. Para los efectos del cómputo del Impuesto sobre la Renta en los casos que a continuación se mencionan, se seguirán las siguientes reglas:

...

J. En los casos de pagos recibidos con motivo de la terminación de la relación de trabajo se procederá así.

Las sumas que reciba el trabajador en concepto de preaviso, prima de antigüedad, indemnización, bonificación y demás beneficios pactados en convenciones colectivas o contratos individuales de trabajo no son acumulables al salario y demás prestaciones, remuneraciones e ingresos que perciba el trabajador durante el periodo fiscal en que termine la relación de trabajo.

2. El trabajador tendrá derecho a una reducción del 1% de la suma total recibida con motivo de la terminación de la relación de trabajo a que se refiere el numeral 1, por cada período completo de 12 meses de duración de la relación de trabajo.

3. El trabajador tendrá igualmente derecho a una deducción adicional de B/5,000.00 del saldo que resulte después de aplicar la deducción a que se refiere el numeral anterior.

4. ...

5. El impuesto sobre la parte que cause la suma que resulte después de aplicar las deducciones a que se refieren los numerales 2 y 3 será calculado con base a la tarifa establecida en el Artículo 700 del Código Fiscal.

Los apoderados de la demandante, estiman que el Banco ha violado la presente disposición al considerar que las deducciones detalladas sobre los pagos recibidos, con motivo de la terminación de la relación de trabajo, aplican exclusivamente a los trabajadores que reciban beneficios provenientes de una convención colectiva o contratos individuales de trabajo, denominados indemnizaciones o prima de antigüedad, obviando que el Código Fiscal se aplica a los ingresos recibidos por empleados del sector público y privado, sin distinción alguna, la cual debe

aplicarse de manera extensiva a causas similares en causa, objeto y finalidad a los contemplados en otras situaciones, como lo es el caso de los empleados del sector público, como el Banco Nacional de Panamá. Que en las resoluciones que decidieron los recursos de reconsideración y apelación interpuesto contra el Acta de Liquidación, el Banco sostuvo "que el Bono de Antigüedad es una bonificación gravable con la cuota de seguro social," por lo que debió entonces aplicar, a tales sumas, las reducciones fiscales contempladas en el artículo 701 del Código Fiscal.

Continúa indicando la demandante, que el Acta de Liquidación de 26 de noviembre de 2007, viola el artículo 700 del Código Fiscal (modificado por el artículo 17 de la Ley 6 de 2 de febrero de 2005), que señala:

Artículo 700. Después de aplicar las deducciones establecidas en el artículo 709, las personas naturales pagarán, por su renta neta gravable, el Impuesto sobre a Renta de conformidad con la tarifa siguiente:

Si la renta neta gravable es: El impuesto será:

Hasta B/.9,000.....0

De más de B/.9,000 hasta B/.10,000.....73% por el excedente de B/.9,000 hasta 10,000

A su criterio, el acto acusado viola por aplicación indebida el artículo arriba transcrito, pues el mismo ordena que se apliquen las deducciones contenidas en el artículo 709 del Código Fiscal, que son las mismas que se establecen en la reforma del artículo 701.

Finalmente, señala como infringido de manera directa por omisión, el artículo 708 literal y) del Código Fiscal (modificado por el artículo 19 de la Ley 6 de 2 de febrero de 2005), , cuyo texto es el siguiente:

"Artículo 708. No causarán impuesto.

y. Las sumas recibidas con motivo de la terminación de la relación de trabajo en concepto de preaviso, prima de antigüedad, indemnización, bonificación y demás beneficios contemplados en convenciones colectivas y contratos individuales de trabajo, hasta la suma de cinco mil balboas (B/.5,000.00) más lo resultante del numeral 2 del literal j del artículo 701 de este Código. También estarán exentas las sumas que reciba el empleado del fondo de jubilaciones y pensiones a que se refiere la Ley 10 de 1993, siempre que la terminación de la relación laboral tenga por causa la jubilación o el retiro por licencia indefinida del empleado."

Indica el apoderado judicial de la demandante, que si las deducciones previstas en la norma transcrita se aplica a los beneficios contemplados en contratos individuales de trabajo, como son los Decretos de Nombramiento de funcionarios públicos, con mucha más razón, estas mismas deducciones, se deben aplicar a beneficios contenidos en leyes especiales, como lo es el Decreto Ley 4 de 2006.

II. El informe de conducta rendido por el Gerente del Banco Nacional de Panamá y la Vista del Procurador de la Administración.

El Gerente General del Banco Nacional de Panamá rindió su informe de conducta, mediante la Nota 07(03000-01)52 de 5 de octubre de 2007, en el que señala que las normas del Código Fiscal y la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social son claras, por lo que no procede desatender su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu, tal cual consagra al artículo 9 del Código Civil, que establece las reglas de interpretación y aplicación de la Ley. Que tampoco se pueden hacer interpretaciones extensivas de normas especiales para aplicarlas a casos análogos, cuando las mismas son de carácter restrictivo.

Por su parte, el Procurador de la Administración por medio de la Vista No.343 de 29 de abril de 2008, solicitó a los Magistrados que integran la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, denieguen las pretensiones de la señora Elia María Añino Agrazal, ya que no se han producido las alegadas infracciones de las normas indicadas, toda vez que el Bono de Antigüedad otorgado a la señora Elia María Añino Agrazal, le fue reconocido como servidora pública del Banco Nacional de Panamá, de conformidad con el artículo 51 del Decreto Ley 4 de 2006, que establece los elementos de tipicidad indispensables para su otorgamiento, a saber: un mínimo de quince (15) años de servicios prestados a la entidad bancaria estatal, y el cese de funciones por pensión de vejez o invalidez absoluta.

Además, sostiene el Procurador que las disposiciones legales que fueron citadas por la demandante, para sustentar su pretensión, no resultan aplicables al caso que nos ocupa, ya que involucran conceptos que se derivan de las relaciones regidas por el Código de Trabajo y que, contrario a lo alegado por la parte actora, difieren del bono de antigüedad en su naturaleza, sujeto, cálculo y aplicación. Que a lo largo del proceso ha quedado demostrado que la entidad demandada actuó en estricto derecho, aplicando las normas fiscales y de seguridad social que correspondían en el caso de la prestación reconocida legalmente a favor de sus empleados, sin que le fuera permisible a dicha entidad pública hacer extensivo los efectos de normas especiales dirigidas a otro grupo de trabajadores, distintos a los servidores públicos del Banco Nacional de Panamá.

### III. Decisión de la Sala

Evacuados los trámites legales, la Sala procede a resolver la presente controversia, previa las siguientes consideraciones.

Observa la Sala, que la disconformidad de la parte actora con el acto administrativo acusado, se centra en la supuesta ilegalidad parcial del Acta de Liquidación de 13 de marzo de 2006, consistente en la deducción del impuesto sobre la renta y de las cuotas de seguridad social efectuado al Bono de Antigüedad por jubilación, otorgado a la señora Elia María Añino Agrazal.

En virtud de lo anterior, corresponde a esta Superioridad establecer la legalidad o ilegalidad de las deducciones que se realizaron al Bono de Antigüedad otorgado a la señora Elia María Añino Agrazal como funcionaria del Banco Nacional de Panamá, de conformidad con el artículo 51 del Decreto Ley 4 de 18 de enero de 2006. La norma citada es del tenor literal siguiente:

Bono de Antigüedad. Todos los funcionarios del Banco que hayan acumulado quince (15) ó más años de servicio y terminen la relación de trabajo por pensión de vejez o invalidez absoluta, tendrán derecho a un bono de antigüedad, a razón de una semana de salario por cada año de trabajo, hasta un máximo de diez meses.

Para la aplicación de lo dispuesto en este artículo, al igual que lo dispuesto en los artículos 49 y 50 anteriores, se tomarán en cuenta los años de servicios prestados al Banco con anterioridad a la vigencia de este Decreto Ley.

De un análisis de la norma transcrita podemos colegir que, para que un funcionario del Banconal se vea beneficiado con el Bono de Antigüedad, se requiere que concurren los siguientes elementos:

1. Ser funcionario del Banco.
2. Haber acumulado 15 años o más de servicios.
3. Que el cese de labores sea por causa de pensión de vejez o invalidez absoluta.

Requisitos, los cuales cumplía la señora Añino, toda vez que de las constancias procesales se corrobora que la misma era funcionaria del Banco Nacional de Panamá, laboró por un periodo aproximado de treinta y nueve (39) años de servicios y se acogió a la pensión por vejez.

Ahora, respecto a las normas de la Ley 51 de 27 de diciembre de 2005 (Orgánica de la Caja de Seguro Social), la entidad bancaria demandada, al resolver la petición de la parte actora, fundamentó su decisión en que de dicha excerta legal en su artículo 91 (num. 3) incluye a "Las bonificaciones" como sumas incluidas al salario, y como tal están sujetas para deducir las cuotas de seguro social.

De ello, se infiere que el Banco Nacional de Panamá, previa consulta a la Caja de Seguro Social, estableció el Bono de Antigüedad otorgado a los funcionarios del Banco, como una figura distinta a la Prima de Antigüedad y que debía considerarse, entonces, como una modalidad de bonificación, sujeta a las deducciones de las sumas correspondientes a la cuota obrero patronal.

Sobre el particular, esta Sala estima que para resolver la presente controversia es preciso, en primer lugar, referirse a la definición de salario otorgada por las disposiciones en materia de seguridad social. Veamos.

El artículo 91 de la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social dispone que, para el pago de cuotas sobre salarios, se entenderán como tales “toda remuneración sin excepción que reciban los empleados de sus empleadores” Sin embargo, la propia norma establece que dicha remuneración se otorga como “retribución de sus servicios o con ocasión de éstos.” (Subraya la Sala).

En ese sentido, el concepto de salario, según la legislación en materia de seguridad social, es una contraprestación directa y onerosa por la prestación de un servicio, que tiene carácter retributivo y comprende todas las sumas que habitual y periódicamente reciba el trabajador.

No obstante, para el caso que nos ocupa, el Bono de Antigüedad otorgado a los funcionarios del Banco Nacional de Panamá mediante Decreto Ley No.4 del 8 de enero de 2006, no tiene ese carácter retributivo o remuneratorio, pues, el derecho a éste, surge en razón de la antigüedad y el cese de la relación laboral, con el fin de cubrir las necesidades que pudieran surgir luego de acogerse a la pensión por vejez o cubrir la pérdida de ingresos que sufre el funcionario cuando, alcanzada la edad establecida, cesa en el trabajo, poniendo fin a su vida laboral.

Tampoco tiene, el Bono de antigüedad, la ocasionalidad del salario, toda vez que aquél se otorga como pago único y exclusivo al terminar la relación de trabajo en las condiciones que establece la norma.

Pues bien, uno de los elementos que determina esencialmente el carácter de pagos constitutivos de salario, tanto en el sector de los servidores públicos, como de los trabajadores particulares es su habitualidad, y esa es la razón para que no se puedan considerar para tal efecto, aquellas prestaciones, beneficios o derechos excepcionales, esporádicos o únicos como es el caso del Bono de Antigüedad otorgado a los funcionarios del Banco Nacional de Panamá.

Por su parte, el Reglamento General de Ingresos de la Caja de Seguro Social en su artículo 1, numeral 6, define las bonificaciones de la siguiente manera:

“...

6. Suma de dinero pagada ocasionalmente al empleado en adición a su salario, a manera de dádiva o regalo, sin contraprestación laboral, distinta al aguinaldo o gratificación y a la prima de antigüedad.”

Del contenido de la definición transcrita, tenemos que las bonificaciones si constituyen salario, puesto que si bien no tienen carácter retributivo, por cuanto se otorgan sin contraprestación alguna, si tienen la ocasionalidad en el servicio que presta el trabajador y, por ende, no se requiere la terminación de la relación laboral, para tener derecho a las mismas, ya que éstas se pagan en “adición al salario,” lo que conlleva necesariamente la existencia del vínculo laboral.

Por otro lado, de una lectura detenida de las sumas que el artículo 91 de la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social incluye como salarios, para la deducción de las cuotas de seguro social, el numeral 3 dispone expresamente “Las bonificaciones.” Además, encontramos que todas éstas tienen en común que se otorgan al empleado “durante la existencia de la relación de trabajo.” Contrario al Bono de Antigüedad, el cual se otorga una vez finalizada la misma y cuando el funcionario cumpla con los requisitos que establece el artículo 51 del Decreto Ley 4 de 18 de enero de 2006. Es decir, similar a lo que ocurre con la Prima de Antigüedad, el Bono de antigüedad no es un incremento salarial que origine el aumento de la remuneración mensual según el tiempo de servicios, sino que se causa por una sola vez, circunstancia que permite afirmar que, por ser percibida de manera única, atendiendo al tiempo de servicios y una vez finalice la relación de trabajo, descarta el carácter de habitualidad o periodicidad que identifica el salario.

Asimismo, observa la Sala que el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social, incluye entre las sumas exentas del pago de las cuotas de seguro social: el preaviso (num. 2), la indemnización (num. 3) y la prima de antigüedad (num. 7), sumas éstas que sólo se otorgan al trabajador al término de la relación de trabajo. Igual que el Bono de Antigüedad.

Si bien es cierto que la Prima de Antigüedad es un concepto originado en las relaciones laborales del sector privado, regido por el Código de Trabajo y que el Bono de Antigüedad reconocido a los funcionarios del Banco Nacional de Panamá, se rige por lo dispuesto en el artículo 51 del Decreto Ley 4 de 2006, ello no implica que se le otorgue un tratamiento distinto respecto a las deducciones en concepto de cuotas de seguro social.

Ello es así, puesto que la antigüedad constituye un hecho jurídico que se genera a favor de los trabajadores por el simple transcurso del tiempo al servicio de un empleador.

Es por ello, que la seguridad social se cotiza sobre el salario, y el artículo 91 de la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social, no incluye como concepto susceptible del pago de las cuotas de seguro social, el denominado Bono de Antigüedad.

En virtud de las razones anotadas, estima la Sala que el Bono de Antigüedad otorgado a los funcionarios del Banco Nacional de Panamá, no constituye salario gravable con la cuota obrero patronal a la luz de la legislación en materia de seguridad social, ni tampoco una modalidad de las bonificaciones.

Con relación a las deducciones del impuesto sobre la renta, la recurrente alega que el Acta de Liquidación del 26 de enero de 2007, viola los artículos 700, 701 (literal j) y 708 (literal y) del Código Fiscal.

El artículo 700 del Código Fiscal establece la tarifa y los montos a pagar en concepto de impuesto sobre la renta de las personas naturales, por su renta neta gravable, luego de aplicar las deducciones contenidas en el artículo 709.

Por su parte, el artículo 701 del Código Fiscal, establece las reglas que se deben seguir para efectos del cómputo del impuesto sobre la renta, a los casos y situaciones que allí se indican; y, en el cual, su literal j) dispone que las sumas o los pagos recibidos por el trabajador con motivo de la terminación de la relación de trabajo en concepto de preaviso, prima de antigüedad, indemnización, bonificación y demás beneficios pactados en convenciones colectivas o contratos individuales de trabajo, no son acumulables al salario y demás prestaciones, remuneraciones e ingresos que perciba el trabajador durante el periodo fiscal en que termine la relación de trabajo. Asimismo, los numerales 2 y 3 de este artículo, señalan las deducciones a que se tiene derecho por las sumas recibidas en razón de la terminación de la relación de trabajo.

De igual manera, el literal y) del artículo 708 del Código Fiscal hace referencia a las sumas que están exentas del impuesto sobre la renta "con motivo de la terminación de la relación de trabajo en concepto de preaviso, prima de antigüedad, indemnización, bonificación y demás beneficios contemplados en convenciones colectivas y contratos individuales de trabajo..." (subraya la Sala).

En ese sentido, los suscritos Magistrados coinciden con el criterio esgrimido por la parte actora, en el sentido de que el Código Fiscal se aplica a los ingresos recibidos por empleados tanto del sector público como del sector privado. Asimismo, el propio Código Fiscal establece en sus artículos 708 y 709, las exenciones y deducciones a que tienen derecho las personas naturales con respecto al impuesto sobre la renta.

No obstante, el Banco Nacional de Panamá es del criterio que las deducciones que tratan los artículos 701 (literales j) y 708 (literal y), respectivamente, son exclusivos de aquellos beneficios que provengan o hayan sido pactados en contratos individuales de trabajo o convenciones colectivas, terminologías propias del Código de Trabajo.

Ahora bien, tanto el literal j) del artículo 701, así como el literal y) del artículo 708 del Código Fiscal, disponen que gozará de dichas deducciones y exenciones del impuesto sobre la renta, el trabajador que reciba, por razón de la terminación de la relación de trabajo, sumas en concepto de preaviso, prima de antigüedad, indemnización, bonificación y demás beneficios pactados o contemplados en convenciones colectivas o contratos individuales de trabajo.

Reitera la Sala, que las normas citadas no distinguen, de manera expresa, si se trata de servidores públicos o trabajadores del sector privado. De igual manera, no señala condicionamiento alguno con respecto a la forma de

terminación de la relación laboral. Al contrario, lo que buscan las disposiciones en comento es que todo trabajador o servidor público que, con motivo de la terminación de la relación laboral, reciba las sumas en los conceptos allí indicados, no vean menoscabado dichos ingresos, incluso en los casos de despidos.

Por consiguiente, nada objeta que lo dispuesto en las normas indicadas se aplique tanto a los empleados del sector público, como a los trabajadores del sector privado, porque así lo dicta el imperio tributario; ya que son contribuyentes, tal cual lo define el artículo 694 del Código Fiscal. En segundo lugar, la norma habla de "prima de antigüedad" refiriéndose expresamente a los pagos recibidos por el empleado o trabajador con motivo de la terminación de la relación de trabajo o laboral, sea cual fuere el motivo, incluyendo, desde luego, la pensión por vejez.

De esto se desprende que la prima de antigüedad señalada es un término genérico y que la especie perfectamente bien puede configurarse como un "bono de antigüedad", definida en el presente caso como suma recibida por la antigüedad de los servicios prestados y no acumulable al salario.

Del análisis anterior, es factible a todas luces colegir que, esos beneficios también se hacen extensivos a los empleados o trabajadores del sector público a la terminación de su relación laboral, si con ocasión del mismo reciben un "bono de antigüedad" o cualquier otra denominación que por razón de la antigüedad de los servicios y por motivo de la terminación de la relación de trabajo que legalmente le sea pagado a un trabajador, ya sea por Ley, Decreto Ley, etc.

Estima la Sala que, cuando las normas fiscales, aplicables al presente caso, se refieren a "los demás beneficios contemplados en convenciones colectivas y contratos individuales de trabajo" es precisamente porque, en el sector privado, es permisible a las partes de una relación laboral, pactar otro tipo de remuneraciones e ingresos que pueda percibir el trabajador al momento del término de la relación laboral o con ocasión de ésta (aguinaldos, premiaciones, incentivos, gratificaciones, etc.) incluidos ya sea, en convenciones colectivas o en sus respectivos contratos individuales de trabajo, las cuales estarían también exentas del pago de impuesto sobre la renta. Lo que no ocurre en el sector público. Sin que ello represente que a los servidores o funcionarios públicos, como los del Banco Nacional de Panamá, se vean privados de los beneficios fiscales otorgados a los mismos, al momento de dar término a la relación de trabajo.

En el presente caso, la denominación de Prima o Bono hace referencia, precisamente, a las diferencias entre uno y otro con relación a los sujetos, la ley aplicable, cálculo y la forma de terminación de la relación de trabajo, donde incluso todavía se aprecia una clara desventaja del funcionario público con respecto al trabajador del sector privado, ya que a éstos últimos le es permisible el cálculo de la Prima de Antigüedad de manera proporcional, sin límite de tiempo y por cualquier causa de terminación de la relación laboral (despido, renuncia, fallecimiento, etc.) lo cual es imposible para el caso del Bono de Antigüedad otorgado a los funcionarios del Banco Nacional de Panamá.

A modo general, si bien los servidores públicos que se acogan al derecho de jubilación, no gozaban del beneficio de prestación alguna por parte de la institución pública a la cual prestan sus servicios, salvo aisladas excepciones, "en los últimos años la expansión de las funciones estatales ha generado un número creciente de empleos en el sector público y ha empezado a percibirse cierta aproximación, aunque sumamente limitada, a las normas que rigen algunos aspectos de las relaciones laborales en el sector privado" (Hoyos, Arturo. Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, pág.171).

En tal sentido, la propia Ley 20 de 22 de abril de 1975, que organizaba el Banco Nacional de Panamá, no establecía beneficio alguno a sus funcionarios, una vez se acogieran a su pensión por vejez. Posteriormente, el Decreto Ley 4 del 18 de enero del 2006 "Por el cual se subroga la Ley 20 del 22 de abril de 1975 y dicta otras disposiciones" estableció en su artículo 51 el Bono de Antigüedad.

Aunque no es permisible aceptar el argumento expresado por la demandante, de que un decreto de nombramiento es un contrato de trabajo y, por ende, pretender que surta los mismos efectos, no menos cierto es que, como indicáramos anteriormente, en el afán de producir un acercamiento entre los beneficios que se otorgan a los trabajadores del sector privado y los servidores públicos, en el presente caso a los funcionarios del Banco Nacional de Panamá, se estableció el otorgamiento de un Bono de Antigüedad, por razón de la antigüedad de los servicios

prestados por el funcionario al Banco Nacional de Panamá y una vez se acoja a su pensión por vejez o por invalidez absoluta.

Tampoco es aceptable la tesis de que el Bono de Antigüedad es un concepto similar a la indemnización, toda vez que el primero carece de naturaleza indemnizatoria, ni tiene por objeto la reparación del daño causado por motivo de un despido, como si tiene la indemnización.

El beneficio del Bono de Antigüedad en favor de los funcionarios del Banco Nacional de Panamá a que se refiere el artículo 51 del mencionado Decreto Ley, fue previsto como un derecho único y excepcional, como lo explica su reconocimiento: por un periodo mínimo de 15 años de servicios que aquellos presten al Banco, una vez termine la relación de trabajo por pensión de vejez o invalidez absoluta.

Así, los suscritos Magistrados que integran la Sala consideran que no habiendo en el Código Fiscal, ni en la normativa en materia de seguridad social una disposición que contenga de manera expresa el tratamiento que deba dársele al Bono de Antigüedad otorgado a los funcionarios del Banco Nacional de Panamá, surge la necesidad de aplicar, analógicamente, el tratamiento otorgado a otro concepto o prestación que, en cuanto a su naturaleza y finalidad, se asimila al Bono de Antigüedad, como lo es la Prima de Antigüedad, sin que ello represente la aplicación de disposición alguna del Código de Trabajo a los servidores públicos.

En conclusión, vemos que el Bono de Antigüedad no forma parte del salario, debido a que es una prestación independiente, es un beneficio adicional al trabajador que no constituye salario, por tanto no hace parte para aportar a seguridad social, ni impuesto sobre la renta.

Por todo lo antes anotado, la Sala considera que se produjo la violación endilgada contra el acto demandado, por lo que procede acceder a las solicitud de devolución de las sumas descontadas al Bono de Antigüedad, respecto a las deducciones de cuotas de seguro social e impuesto sobre la renta.

En mérito de lo expuesto, la Sala Tercera (Contencioso Administrativa) de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley DECLARA que es PARCIALMENTE ILEGAL el Acta de Liquidación de 13 de marzo de 2006, dictada por el Departamento de Personal del Banco Nacional de Panamá y, en consecuencia, REVOCA sus actos confirmatorios y ORDENA al Banco Nacional de Panamá realizar las gestiones pertinentes para hacer efectiva la devolución a la señora ELIA MARÍA AÑINO AGRAZAL, las sumas que en concepto de cuotas de seguro social y de impuesto sobre la renta se le dedujeron al Bono de Antigüedad.

Notifíquese y Cúmplase,

VICTOR L. BENAVIDES P.  
ALEJANDRO MONCADA LUNA -- WINSTON SPADAFORA FRANCO  
KATIA ROSAS (Secretaria)

---

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN, INTERPUESTA POR EL LICENCIADO VIRGILIO E. VÁSQUEZ PINTO, EN REPRESENTACIÓN DE YOLANDA RAQUEL JUSTAVINO DE BLANCO, PARA QUE SE DECLARE NULO, POR ILEGAL, EL RESUELTO N 097 DE 30 DE ABRIL DE 2007, EMITIDO POR EL DIRECTOR GENERAL DEL REGISTRO PÚBLICO DE PANAMÁ, EL ACTO CONFIRMATORIO Y PARA QUE SE HAGAN OTRAS DECLARACIONES. - MAGISTRADO PONENTE: VÍCTOR L. BENAVIDES P. - PANAMÁ, VEINTISIETE (27) DE ABRIL DE DOS MIL DIEZ (2010).

Tribunal: Corte Suprema de Justicia, Panamá  
Sala: Tercera de lo Contencioso Administrativo  
Ponente: Victor L. Benavides P.  
Fecha: martes, 27 de abril de 2010  
Materia: Acción contenciosa administrativa  
Plena Jurisdicción  
Expediente: 461-07