

DEMANDA interpuesta por "Galindo, Arias y López" en representación de CIA. ISTMEÑA DE PLOMERIA, S. A., para que se declaren nulas, por ilegales, las Resoluciones Nº 5263-79, de 8 de marzo de 1979 y Nº 5298, de 30 de mayo de 1979, ambas dictadas por el Director Gral. de la Caja de S.S., la Res. Nº 973-80, de 25 de junio de 1980, expedida por la Junta Directiva de la Caja de S.S. y para que se haga otra declaración. MAGISTRADO PONENTE: RICARDO VALDES.

====
La Sala Tercera (Contencioso Administrativo) accede a la solicitud formulada por los apoderados de la empresa, al declarar que son ilegales, por tanto, nulas las respectivas Resoluciones mencionadas en el texto de esta decisión.
=====

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- SALA TERCERA.- (CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA).- PANAMA, veintitrés de abril de mil novecientos ochenta y uno.-

V I S T O S :

La firma de abogados Galindo, Arias y López, en representación de la Compañía Istmeña de Plomería, S.A. interpuso demanda en la que solicita se declare:

"a) Que es ilegal y, por tanto nulo, el acto por el cual el Director de la Caja de Seguro Social mediante Resolución Nº 5263-79 de 8 de marzo de 1979 condena a COMPAÑIA ISTMEÑA DE PLOMERIA, S. A. al pago de la suma de B/.9,540.03 en concepto de cuotas de seguro social, prima de riesgos profesionales, seguro educativo y décimo tercer mes sobre supuestos salarios pagados y no declarados en el período comprendido entre enero de 1972 a julio de 1978.

b) Que es ilegal y, por tanto nula, la Resolución Nº 5298 de 30 de mayo de 1979 dictada por el Director de la Caja de Seguro Social en virtud de la cual se mantiene la Resolución Nº 5263-79.

c) Que es ilegal y, por tanto nula, la Resolución Nº 973-80 de 25 de junio de 1980 expedida por la Junta Directiva de la Caja de Seguro Social confirmatoria de las resoluciones anteriores citadas.

d) Que, en atención a las declaraciones anteriores, la COMPAÑIA ISTMEÑA DE PLOMERIA, S. A. no le adeuda suma alguna a la Caja de Seguro Social."

Los hechos y omisiones de la acción son:

"1.- Mediante la Resolución Nº 5263-79 de 8 de marzo de 1979 el Director de la Caja de Seguro Social condenó a la Compañía Istmeña de Plomería, S. A. (en adelante CIPSA) al pago de la

suma de B/.9,540.03 en concepto de cuota de seguro social, prima de riesgos profesionales, seguro educativo y décimo tercer mes sobre supuestos salarios pagados y no declarados en el período comprendido entre enero de 1972 a julio de 1978.

II.- En la mencionada resolución 5263-79, la Dirección de la Caja de Seguro Social se basó en que CIPSA había repartido bonificaciones a sus empleados durante el período investigado que contablemente debían considerarse como gastos operativos y, en consecuencia, tales bonificaciones se consideraban salario, a tenor de lo estipulado en la letra b) del artículo 62 del Decreto Ley 14 de 1954.

III.- Contra dicha resolución 5263-79 interpusimos oportunamente recurso de reconsideración con apelación en subsidio y alegamos que las sumas distribuidas por CIPSA a sus empleados contabilizadas por error como bonificaciones constituían en realidad una distribución de ganancias, que están exentas de la cuota de seguridad social a tenor de lo expresado en el Decreto de Gabinete 60 de 1968.

IV.- En la Resolución 5298 de 30 de mayo de 1979, la Dirección de la Caja de Seguro Social mantiene la Resolución Nº 5263-79 basado en el mismo fundamento y además en el hecho de que tales bonificaciones no eran distribución de ganancias por cuanto los pagos se hacían mensualmente y no a fin del período fiscal, ni hacía "ajustes en la liquidación a los empleados al terminar el año contable para establecer si las sumas pagadas mensualmente se ajustaban o no al volumen de ganancias, pues dicha cuantía se fijaba en consideración de las ventas mensuales".

V.- La Junta Directiva de la Caja de Seguro Social en virtud de la Resolución 973-80 de 25 de junio de 1980 confirmó las resoluciones anteriores y además, sostuvo que "según los criterios de contabilidad generalmente aceptados, los términos bonificaciones y distribución de utilidades son diferentes y por tanto, el pago que se hace a los empleados por exceso de ventas, es una bonificación por ventas y según el artículo 62, acápite b) del Decreto Ley Nº 14 de 1964, Orgánico de la Caja de Seguro Social, este concepto se grava con la cuota de seguro social".

VI.- Las sumas que repartió CIPSA en el período investigado y que calificó por error en su contabilidad y en sus planillas como bonificación no constituyeron una "bonificación por ventas" sino una distribución de ganancias.

VII.- Si observamos el procedimiento que utiliza CIPSA para repartir las utilidades entre sus empleados nos daremos cuenta que se trata efec-

tiva y puramente de una distribución de ganancias. Dicho sistema de distribución de ganancias mensuales opera así: CIPSA revisa periódicamente cuáles son sus gastos fijos de operación (sueldos, comisiones a los vendedores, luz, alquileres, teléfono, etc.). Una vez establecidos los gastos fijos de operación se calcula el margen de utilidad bruta en que se base el valor de las ventas con el costo de la mercancía vendida. Este margen oscila entre un 26 1/2% a 30%. Luego los gastos fijos de operación se dividen entre el porcentaje de utilidad bruta lo que da por resultado la cifra mínima de venta que debe obtener CIPSA para cubrir sus gastos fijos de operación. Las ventas efectuadas por encima de ese nivel son las que determinan la existencia de la utilidad, parte de la cual es distribuida entre todos los empleados.

Ejemplo:

Gasto Fijo de Operación:	B/.65,000.00
Porcentaje de Utilidad Bruta:	30%
B/.65,000.00 * 30 =	B/.216,666.66.

En base al ejemplo, las ventas por encima de B/.216,666.66 dan como resultado la utilidad neta que será distribuida.

De acuerdo con lo anterior, no se trata de una bonificación por ventas, sino una distribución de ganancias a favor de los empleados, y sobre la cual CIPSA no está obligada a pagar la cuota de Seguro Social, a tenor de lo preceptuado en el Decreto de Gabinete 60 de 1968.

VIII.- Tampoco se trata de una bonificación por ventas, como aprecia la Caja de Seguro Social, pues si así fuera, la distribución sólo habría beneficiado al Departamento de Ventas y no a los empleados de CIPSA, como en efecto sucedió.

IX.- El hecho de que CIPSA haya contabilizado por error la distribución de las ganancias entre los empleados como "bonificación" no le quita su carácter de distribución de ganancias, ya que lo fundamental no es el título, nombre o denominación que se da a la cuenta o al cargo. Lo importante y esencial es que las sumas que la empresa reparta entre sus empleados emanen de sus ganancias o utilidades.

X.- La Resolución N° 973-80 de la Junta Directiva de la Caja de Seguro Social nos fue notificada el día 15 de julio de 1980, lo que indica que no ha transcurrido todavía el término de dos meses que concede la Ley para recurrir ante la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

XI.- Con la decisión de la Junta Directiva de la Caja de Seguro Social ha quedado agotada la vía gubernativa."

Respecto a las disposiciones que se citan como violadas y el concepto en que lo han sido se expone:

"Esta norma establece un tipo de exención objetiva de la cuota de seguridad social con respecto a las ganancias que los patronos repartían entre sus empleados, que solo se produce cuando se dan los siguientes supuestos: a) La existencia de ganancias; b) La distribución de las mismas entre los empleados. Por lo tanto, cumplidos esos dos supuestos, se produce la exención del pago de la cuota de seguro social.

En el presente caso, no obstante que CIPSA obtuvo ganancias que luego fueron distribuidas entre sus empleados, la Caja de Seguro Social estimó que dicha distribución era una bonificación por ventas. Al actuar así, la Caja de Seguro Social ha violado el artículo 19 del Decreto de Gabinete 60 de 1968 en forma directa.

Se ha violado también el artículo 19 de la Ley 95 de 1976, que dice así:

"Artículo 19.- Las prestaciones adicionales a las establecidas por Ley o por la Convención Colectiva de Trabajo relativas a la participación en las utilidades o al mejoramiento de las partidas del décimo tercer mes que el empleador concede unilateralmente a los trabajadores no constituyen salario."

CONCEPTO DE LA VIOLACION

Esta norma vino en cierta forma a modificar los artículos 140 del Código de Trabajo y literal b) del artículo 62 del Decreto Ley 14 de 1954 que reputaban como salario la participación de utilidades o beneficios que recibían los trabajadores. De suerte que, al considerar la Caja de Seguro Social como salario las sumas recibidas por los empleados de CIPSA en concepto de distribución de utilidades o ganancias, el artículo primero de la Ley 95 de 1976 ha sido violado en forma directa.

De la misma manera, se ha violado el literal b) del artículo 62 del Decreto-Ley 14 de 1954 que estipula lo siguiente:

"Artículo 62.- Para los efectos del Seguro Social privarán las siguientes definiciones:

b) Sueldo: La remuneración total, gratificación, bonificación, comisión, participación en beneficios, vacaciones, o valor en dinero y en especie que reciba el trabajador del patrono o empleador o de cualquier persona natural o jurídica como retribución de sus servicios o con ocasión de éstos. Se exceptúan del pago de cuotas de Seguro Social los viáticos, dietas y pre-Avisos. Las gratificaciones de Navidad o aguinaldos y gastos de representación siempre que no excedan del sueldo mensual.

CONCEPTO DE LA VIOLACION

En efecto, como quiera que la Ley 95 de 1976 no reputa como salario la participación en las utilidades, la Caja de Seguro Social violó dicha norma por indebida aplicación."

Conjuntamente con la demanda se aportaron copias fotostáticas autenticadas de las resoluciones impugnadas con sus respectivas notificaciones, el certificado del Registro Público para acreditar la personería de la demandante y de su representante legal, y el poder conferido a los abogados.

Acogida la demanda se le solicitó al Director de la Caja de Seguro Social el informe de rigor y se le dió traslado de la misma al Procurador de la Administración.

El señor Procurador contestó los hechos de la demanda así:

I.- Es cierto, pues así consta a foja 2 del expediente.

II.- Lo niego por cuanto que no concuerda con el texto de la Resolución Nº 5263-79 de 8 de marzo de 1979.

III.- Es cierto, pues así consta a foja 27 del expediente administrativo.

IV.- Es cierto, pues así consta a foja 6 del expediente.

V.- Lo contesto igual que el hecho anterior.

VI.- Esto no es un hecho sino una alegación del recurrente y por tanto lo niego.

VII.- Lo contesto igual que el hecho anterior.

VIII.- Lo contesto igual que el hecho sexto.

IX.- Lo contesto igual que el hecho anterior.

X.- Es cierto, pues así consta a foja 5 vuelta.

XI.- Lo acepto."

Refiriéndose a las disposiciones que son citadas por la demandante como infringidas expuso:

"CONSIDERACIONES PREVIAL AL ESTUDIO DE LAS VIOLACIONES

1.- La Caja de Seguro Social detectó una irregularidad en la declaración de salarios de la empresa Compañía Istmeña de Plomería, S. A.

2.- La empresa en mención declaraba un renglón de bonificaciones y premios. Estas bonificaciones fueron consideradas como salarios o sueldos por los funcionarios de la Caja de Seguro Social.

3.- Los funcionarios de la Caja de Seguro Social se basaron en el aparte b) del artículo 62 del Decreto Ley 14 de 1954 norma que define para los efectos de la seguridad social lo que se entiende por sueldo.

4.- La empresa demandante sostiene que los pagos hechos a cuenta de bonificaciones no constituyen sueldos o salarios sino reparto de utilidades.

5.- La controversia se centra sobre la consideración de los pagos efectuados a cuenta del renglón de bonificaciones; la Caja de Seguro Social estima que esos pagos constituyen salario y son gravables en tanto que el demandante sostiene que los pagos hechos a cuenta del renglón de bonificaciones constituyen reparto de utilidades y están exentos del pago de las cuotas de la Seguridad Social.

SOBRE LAS DISPOSICIONES VIOLADAS Y EL CONCEPTO DE LA VIOLACION.

1.- Violación del artículo 1º del Decreto de Gabinete 60 de 27 de noviembre de 1968.

El artículo 1º del Decreto de Gabinete 60 de 27 de noviembre de 1968 expresa:

"Artículo 1º.- Las ganancias que distribuyan los patronos a sus trabajadores estarán exentas del pago de las cuotas del Seguro Social."

Sobre el concepto de la infracción el demandante manifiesta:

"Esta norma establece un tipo de exención objetiva de la cuota de seguridad social con respecto a las ganancias que los patronos repartan entre sus empleados, que solo se produce cuando se dan los siguientes supuestos: a) La existencia de ganancias; b) La distribución de las mismas entre los empleados. Por lo tanto, cumplidos esos dos supuestos, se produce la exención del pago de la cuota de seguro social.

En el presente caso, no obstante que CIPSA obtuvo ganancias que luego fueron distribuidas entre sus empleados, la Caja de Seguro Social estimó que dicha distribución era una bonificación por ventas. Al actuar así, la Caja de Seguro Social ha violado el artículo 1º del Decreto de Gabinete 60 de 1968 en forma directa." (cfr. a f. 11)

Los funcionarios de la Caja de Seguro Social llegaron a la conclusión de que los pagos efectuados a cuenta de bonificaciones no pueden ser considerados como reparto de utilidades, porque la empresa los ha incluido dentro de sus gastos operativos, o sea, dentro de las erogaciones que se restan de la renta bruta de la empresa para determinar luego la ganancia neta de la misma.

En nota DEL/AE-508-78 (LC) de 16 de noviembre de 1978, por medio de la cual el Jefe del Departamento de Auditoría de Empresas contesta nota de descargo del representante legal de la empresa demandante, el funcionario de la seguridad social sostiene que la constitución del pago de bonificaciones no puede ser considerada como un

reparto de utilidades por las siguientes razones:

"1.- El pago otorgado a los empleados recibe el nombre de bonificación y en los comprobantes de cheques se anota este mismo concepto.

Estas bonificaciones reciben el mismo trato contable de los gastos.

2.- En el resumen de ganancias y pérdidas del formulario Nº 02 del Ministerio de Hacienda y Tesoro, las bonificaciones están consideradas dentro del rubro de egresos como gastos operativos.

3.- Ningún registro de contabilidad, de conformidad con los principios generalmente aceptados, demuestra que dichos pagos sean reparto de utilidades." (Cfr. a f. 27 del exp. adm.)

Por las razones antes expuestas concluimos que el Decreto de Gabinete 60 de 1968 no puede ser aplicado al caso en estudio.

2.- Violación del artículo 1º de la Ley 95 de 1976.

El artículo 1º de la Ley 95 de 1976 expresa:

"Artículo 1º.- Las prestaciones establecidas por Ley o por la Convención Colectiva de Trabajo relativas a la participación en las utilidades o al mejoramiento de las partidas del décimo tercer mes que el empleador concede unilateralmente a los trabajadores no constituyen salario."

Sobre el concepto de la infracción el demandante sostiene:

"Esta norma vino en cierta forma a modificar los artículos 140 del Código de Trabajo y literal b) del artículo 62 del Decreto Ley 14 de 1954 que reputaban como salario la participación en utilidades o beneficios que recibían los trabajadores. De suerte que, al considerar la Caja de Seguro Social como salario las sumas recibidas por los empleados de CIPSA en concepto de distribución de utilidades o ganancias, el artículo primero de la Ley 95 de 1976 ha sido violado en forma directa." (Cfr. a f. 11 vuelta)

Como vemos, el demandante sostiene que el artículo 1º de la Ley 95 de 1976 vino en cierta forma a modificar los artículos 130 del Código de Trabajo y el literal b) del artículo 62 del Decreto Ley 14 de 1954.

El artículo 140 del Código de Trabajo expresa:

"Artículo 140.- Salario es la retribución que el empleador debe pagar al trabajador con motivo de la relación de trabajo, y comprende no sólo lo pagado en dinero y especie, sino también las gratificaciones, percepciones, bonificacio-

nes, primas, comisiones, participaciones en las utilidades y todo ingreso o beneficio que el trabajador reciba por razón del trabajo o como consecuencia de éste."

El artículo 19 de la Ley 95 de 1976 nos dice lo que no debe entenderse por salario limitando así lo dispuesto en el artículo 140 del Decreto de Gabinete 252 de 1978, Código de Trabajo.

Las normas antes transcritas son normas especiales en materia laboral y no son aplicables a los conflictos surgidos en materia de seguridad social.

Llegamos a la anterior conclusión por las siguientes razones:

a) El artículo 140 del Código de Trabajo define lo que debe entenderse por salario. Esta Ley modifica alguna norma del Código de Trabajo por lo que no cabe duda sobre la naturaleza laboral de la norma.

b) En materia de Seguridad Social existe una norma que nos define el concepto de sueldo, y al efecto el literal b) del artículo 62 del Decreto Ley 14 de 1954 expresa:

"Artículo 62.- Para los efectos del Seguro Social privarán las siguientes definiciones:

b) Sueldo: La remuneración total, gratificación, bonificación, comisión, participación en beneficios, vacaciones, o valor en dinero y en especie que recibe el trabajador del patrono o empleador o de cualquier persona natural o jurídica como retribución de sus servicios o con ocasión de éstos. Se exceptúan del pago de cuotas de Seguro Social los viáticos, dietas y preavisos. Las gratificaciones de Navidad o aguinaldos y pagos de representación siempre que no excedan del sueldo mensual."

c) Es aceptado por la doctrina que al existir dos normas distintas sobre un mismo concepto hay que aplicar la norma especial.

En el caso que nos ocupa existe una controversia en materia de seguridad social y resultaría ilógico aplicar las definiciones del Código de Trabajo existiendo definiciones especiales sobre la materia.

Por las razones expuestas concluimos el punto sosteniendo que no se ha violado el artículo 19 de la Ley 95 de 1976 por cuanto que no es aplicable al caso en estudio.

3.- Violación del literal b) del artículo 62 del Decreto Ley 14 de 1954.

Esta norma se reprodujo anteriormente.

Sobre el concepto de la infracción el demandante

sostiene:

"En efecto, como quiera que la Ley 95 de 1976 no reputa como salario la participación en las utilidades, la Caja de Seguro Social violó dicha norma por indebida aplicación." (Cfr. a f. 12)

Damos por reproducidas las consideraciones expuestas en torno a la supuesta violación del artículo 1º de la Ley 95 de 1976 y concluimos el punto afirmando que por encontrarnos ante una controversia sobre materia de seguridad social es imperativo utilizar las normas especiales de la seguridad social.

En el caso que nos ocupa hay que entender por salario lo contenido en el literal b) del artículo 62 del Decreto Ley 14 de 1954 por lo que su aplicación resulta plenamente justificada."

Durante el período para practicar pruebas los peritos designados por la demandante, Aristides Batista (C.P.A.-397) y Joaquín Brin (C.P.A.-227) entregaron conjuntamente el informe pericial a ellos solicitado, en cambio los peritos propuestos por el señor Procurador no cumplieron.

En el informe presentado los mencionados peritos exponen lo siguiente:

"Nuestra inspección ocular fue efectuada en los libros, archivos y otros documentos de la empresa Compañía Istmeña de Plomería, S. A. A continuación damos respuesta a las preguntas, lo cual hacemos en el mismo orden en que se nos han planteado.

Pregunta 1.- Cuál es el procedimiento establecido por Compañía Istmeña de Plomería, S. A. para determinar la existencia de las utilidades o ganancias.

Respuesta: En base al examen que hicimos en los libros de contabilidad, archivos y demás documentos de Compañía Istmeña de Plomería, S. A. tenemos que el procedimiento establecido por la empresa para determinar la existencia de las utilidades o ganancias, lo podemos describir así:

- 1) Se determina el punto de equilibrio, (cantidad que hay que vender para comenzar a tener ganancia.)
- 2) Se determinan las ventas netas del mes.
- 3) Se reduce un porcentaje de la venta de los productos, madera, cemento, tubería P.V.C. y loza.
- 4) La cantidad o suma del punto de equilibrio también se deduce de las ventas netas del mes, lo que nos da un saldo resultante.
- 5) El porcentaje para calcular la participación se determina así:

a) 50% de salario mensual en el punto de equilibrio.

b) 2% multiplicado por el saldo resultante según punto 4). (Es decir, el equivalente al 2% por cada B/.1,000.00).

6) El porcentaje resultante se multiplica por el salario básico semanal del empleado para obtener así la participación que le corresponde.

Consideramos conveniente advertir que en aquellos meses en que no se logra el punto de equilibrio, repetimos la cantidad que se necesita vender para comenzar a ganar dinero, no se le otorga participación o bonificación sobre las ganancias a los empleados. Tampoco se distribuyen ganancias o participación a los empleados en los meses de abril, agosto y diciembre, según nos explicó debido a que en estos meses se distribuye el décimo tercer mes.

Pregunta 2.- Si de acuerdo a dicho procedimiento, las ganancias se fijan en consideración a las ventas mensuales, y en caso negativo, sobre qué se fijan.

Respuesta: En efecto, tal como se puede apreciar en el procedimiento descrito en la pregunta anterior, las ganancias se fijan en consideración a las ventas mensuales. Es nuestro concepto que este método es uno de los más eficaces para incentivar a los empleados, como es el caso de Compañía Istmeña de Plomería, S. A. donde la participación o bonificación sobre las ganancias se otorga a todos los empleados, excepto aquellos que tienen menos de seis meses de laborar con la empresa y directivos accionistas.

Pregunta 3.- Si el pago que COMPAÑIA ISTMEÑA DE PLOMERIA, S. A. le hacía a sus empleados se derivaba del exceso en ventas o de las utilidades.

Respuesta: Nuevamente nos referimos a la respuesta a la primera pregunta y podemos apreciar que el pago que Compañía Istmeña de Plomería, S. A. le hacía a sus empleados en concepto de participación en las utilidades se deriva de las utilidades. Esto es fácil de comprender si se toma en consideración que el factor ventas, es solamente el criterio que utiliza la empresa para determinar la existencia de utilidades.

Pregunta 4.- Qué personas participan de la distribución de las ganancias.

Respuesta: Nuestro examen nos indica que todo el personal que haya cumplido los seis meses de laborar con la empresa y que no sea directivo accionista, participa en la distribución de las ganancias.

Pregunta 5.- Cómo se distribuye entre los empleados las ganancias.

Respuesta: La ganancia se distribuye entre los empleados en base al porcentaje determinado de participación en las utilidades mensuales, según los procedimientos descritos en la respuesta a la primera pregunta, el cual aplicado al salario base mensual, nos da como resultado la participación que le corresponde.

Pregunta 6.- Si COMPAÑIA ISTMEÑA DE PLOMERIA, S. A. estableció el sistema de distribución de ganancias con anterioridad al año 1972.

Respuesta: De acuerdo con nuestra investigación que extendimos hasta el año 1969, comprobamos que ya en el año 1969, Compañía Istmeña de Plomería, S. A., había establecido el sistema de distribución de ganancias. Contestando específicamente la pregunta concluimos en que en efecto, Compañía Istmeña de Plomería, S. A. estableció el sistema de distribución de ganancias con anterioridad al año 1972.

Pregunta 7.- Si el hecho de distribuir las utilidades mensualmente sin efectuar ajustes al final del período fiscal puede ser indicativo de que lo distribuido no es utilidad.

Respuesta: Definitivamente, es nuestro concepto que el hecho de distribuir las utilidades mensualmente sin efectuar ajustes al final del período fiscal no es, ni puede ser indicativo de que lo distribuido no es utilidad.

El objetivo principal de la contabilidad financiera y de los estados financieros es el de proveer información financiera sobre la empresa, de tal forma que sea útil y oportuna para la toma de decisiones. Es sobre esta base que se preparan estados financieros mensuales, los cuales como es lógico tienen que incluir todos los gastos incurridos en el mes, como lo es el gasto por concepto de incentivos otorgados a los empleados mediante su participación en las utilidades generadas en el mes que se está reportando.

Pregunta 8.- De qué manera se puede registrar una distribución de ganancias desde el punto de vista contable.

Respuesta: Desde el punto de vista contable Compañía Istmeña de Plomería, S. A. tiene dos maneras de registrar la distribución de las ganancias. Estas dos maneras van de acuerdo al beneficiario de la distribución. Es decir, si la distribución es para los empleados, el importe de la suma distribuida se contabiliza como un gasto de operación. El cargo se hace contra pérdidas y ganancias. Por otra parte, tenemos que si el beneficiario es el accionista la distribución sólo se puede hacer por concepto de dividendos. En estos casos se contabiliza con cargo a la cuenta de superávit. Además debe mediar un acta de la Junta Directiva, autorizando la distribución del dividendo.

Pregunta 9.- Cómo ha contabilizado COMPAÑIA ISTMEÑA DE PLOMERIA, S. A. la distribución y si la manera como la registró tiene como consecuencia que la distribución de ganancias deje de serlo.

Respuesta: En base al examen que hicimos en los libros, archivos y demás documentos hemos comprobado que Compañía Istmeña de Plomería, S. A. ha contabilizado la distribución a los empleados con cargo a la cuenta 700 -Gastos Generales y de Administración- sub cuenta 750 Participación de Utilidades. En cuanto a la segunda parte de la pregunta es fácil concluir, que la manera como la registró no implica ni tiene como consecuencia que la distribución de ganancias deje de serlo. Muy por el contrario, tratándose de una distribución a los empleados, esta es la única manera o procedimiento correcto para registrarlo.

Pregunta 10.- Si según los criterios de contabilidad generalmente aceptados, bonificación, participación y distribución de utilidades son diferentes.

Respuesta: Tal como lo explicamos en la respuesta a la pregunta 8, la respuesta a esta pregunta depende de quienes son los beneficiarios de la bonificación, participación y distribución de las utilidades. Ya vimos que los beneficiarios pueden ser los empleados o los accionistas, en sendos casos contestamos específicamente así:

1) De acuerdo con los (criterios) principios de contabilidad generalmente aceptados, si los beneficiarios son los empleados, entonces los términos, bonificación, participación y distribución de utilidades no son diferentes. Se trata de terminología contable que se usa para registrar los incentivos que la empresa otorga a sus empleados, con el propósito de obtener el máximo de rendimiento y por ende incrementar sus ganancias.

2) Por otra parte tenemos, que de acuerdo con los (criterios) principios de contabilidad generalmente aceptados, si el beneficiario es el accionista sólo se le aplica el término de distribución de utilidades, distribución ésta que como ya vimos, únicamente llega al accionista a través de dividendos previamente autorizados por la Junta Directiva. Entonces concluimos que en el caso del accionista la terminología, bonificación, participación, distribución de utilidades sí son diferentes..

Pregunta 11.- Si desde el punto de vista contable, puede considerarse la participación en las utilidades como una bonificación.

Antes de dar respuesta a esta pregunta veamos lo que nos dicen los reconocidos autores Kieso and Waygandt, en su libro de Contabilidad intermedia, en su Segunda Edición. En la página 407 del mencionado texto nos dicen los autores:

"Por varias razones, muchas compañías dan bonos a algunos o a todos los empleados, en adición a su salario regular. Frecuentemente la cantidad del bono depende de la ganancia de la compañía, de tal suerte que los empleados que se benefician con el bono participan en la ganancia de la compañía."

Se colige fácilmente que los mencionados autores definen la bonificación como una participación en las utilidades de la empresa, definición ésta, que nosotros compartimos.

Respuesta: En el caso de una sociedad anónima como lo es la Compañía Istmeña de Plomería, S. A., tenemos que concluir forzosamente que desde el punto de vista contable, puede considerarse la participación en las utilidades como una bonificación; es más, cualquier otro tratamiento estaría en contraposición con los principios de contabilidad generalmente aceptados."

Concluida la etapa probatoria y vencido el término de alegatos, se pasa a resolver el negocio mediante las siguientes consideraciones:

En las resoluciones impugnadas los funcionarios de la Caja sostienen que las denominadas "bonificaciones" pagadas a sus empleados por la Compañía Istmeña de Plomería, S. A., desde el año de 1972 hasta 1978, no constituían el reparto de parte de sus utilidades sino una remuneración comprendida en sus salarios.

Se señala al respecto:

"Que el tratamiento contable que la empresa ha dado a tales bonificaciones, indica que las mismas han sido consideradas como gastos operativos y no como reparto de utilidades;

Que abunda en este concepto el hecho de que los pagos se hicieron mensualmente y no a fin del período fiscal de la empresa, ni se hacían ajustes en la liquidación a los empleados al terminar el año contable para establecer si las sumas pagadas mensualmente se ajustaban o no al volumen de ganancias, pues dicha cuantía se fijaba en consideración de las ventas mensuales;"

Sin embargo en el caso planteado la Sala observa que, además de las razones expuestas en el informe anteriormente copiado por los peritos mencionados, en donde se explica que el sistema de contabilidad llevado por la empresa permite la participación de sus empleados en las ganancias mensualmente, también concurren otros hechos y razones que inequívocamente indican que se trata del reparto de utilidades.

En efecto, no consta en la investigación realizada por los funcionarios de la Caja que entre esa compañía y sus empleados se hubiese pactado individualmente o en forma colectiva la obligación de pagar las sumas en referencia.

Se observa en las hojas del expediente administrativo (Nº2) instruido por la Caja (V. fs. 3 a 18), referentes a las sumas paga-

das por la empresa desde el año de 1972 hasta 1978, que tales pagos se hicieron en algunos de los meses de cada uno de esos años, esto es, cuando obtenían la ganancia que le permitía hacer tal distribución.

Nótese que no son los mismos meses de cada uno de esos años cuando obtenían la ganancia que le permitieran hacer tal distribución.

Ni son los mismos meses de cada uno de esos años cuando se hacen dichos pagos, y las sumas de dinero que le correspondía a cada empleado por su participación en las ganancias son distintas cada mes.

Basta señalar al respecto que los pagados en el año de 1979 correspondieron a los meses de febrero, marzo, mayo, junio y noviembre; en cambio en el año de 1973 fueron los meses de enero, febrero, marzo, mayo, junio, julio y septiembre y noviembre; en el año de 1974 fueron enero, febrero, marzo, mayo y junio; en el año de 1975 ocurre en los meses de enero, mayo, junio, septiembre y octubre; durante el año de 1976 fue en los meses de enero, marzo, mayo, julio y octubre; en el año de 1977 se pagó en los meses de enero y febrero; y en el año de 1978 los meses de enero, febrero, marzo, mayo, junio y julio.

De acuerdo con el informe pericial mencionado la empresa lleva un sistema de contabilidad que le permite determinar mensualmente sus ganancias, y solamente en el mes en que se producen ganancias se paga participación a los empleados.

Por otra parte, el hecho de que la participación pagada a los empleados sea señalada como gastos operativos no sólo resulta lógico y aceptable tanto en los principios de contabilidad generalmente aceptados, como expresan los peritos en este proceso, sino que a la vez se ajusta al punto de vista fiscal ya que el Decreto de Gabinete G.O., de 27 de noviembre de 1968, con el objeto de incentivar a los empleadores a dar participación a los trabajadores, establece, en su artículo 2º que "serán deducibles para el patrono las ganancias que éste distribuya a sus trabajadores". Y, obviamente, para que las mismas queden registradas como gastos deducibles deben aparecer entre los gastos de operación de la empresa.

Igual ocurre con las bonificaciones especiales denominadas décimo tercer mes, que están exentas de pagar cuota a la Caja y las cuales son deducibles "como gastos en la producción de la renta, según lo dispone el parágrafo primero del artículo 3º del Decreto de Gabinete Nº 221 de 1971 (Modificado por el Decreto de Gabinete Nº 52 de 1972).

Debe tenerse presente que el citado Decreto de Gabinete Nº 60 en ninguna de sus disposiciones ordena que las ganancias que se distribuyan a los trabajadores se hagan en determinado mes o meses del año.

De lo anotado surge la inevitable conclusión de que en el caso estudiado hubo una clara distribución de utilidades a los empleados de la demandante, y el hecho que hayan sido entregados mensualmente durante esos años y se les tenga como gastos operativos no es motivo para estimar, como se dice en las resoluciones demandadas, que ello riña con los principios de contabilidad.

Por lo tanto, la Sala considera que le asiste la razón a los apoderados de la empresa cuando señalan que dichas resoluciones violan lo dispuesto en el artículo 1º del Decreto de Gabinete Nº 60 de 1968 que dispone que las utilidades distribuidas a los trabaja-

dores por sus empleadores están exentas del pago de las cuotas de Seguro Social, y en consecuencia, infringe por aplicación indebida lo dispuesto en el literal 8 del artículo 62 de la Ley Orgánica de la Caja.

Por 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 ilegal, y por tanto nulo, el acto por el cual el Director de la Caja de Seguro Social mediante Resolución Nº 5263-79 de 8 de marzo de 1979 condena a COMPAÑIA ISTMEÑA DE PLOMERIA, S.A. al pago de la suma de B/.9,540.03 en concepto de cuotas de Seguro Social, prima de riesgos profesionales, Seguro Educativo y Décimo Tercer Mes sobre supuestos salarios pagados y no declarados en el período comprendido entre enero de 1972 a julio de 1978.

Que es ilegal y, por tanto nula, la Resolución Nº 5298 de 30 de mayo de 1979 dictada por el Director de la Caja de Seguro Social en virtud de la cual se mantiene la Resolución 5263-79.

Que es ilegal y, por tanto nula, la Resolución Nº 973-80 de 25 de junio de 1980 expedida por la Junta Directiva de la Caja de Seguro Social confirmatoria de las resoluciones anteriores citadas.

Que, en atención a las declaraciones anteriores, la COMPAÑIA ISTMEÑA DE PLOMERIA, S. A. no le adeuda suma alguna a la Caja de Seguro Social; salvo las cuotas correspondientes a las sumas pagadas en concepto de primas a sus empleados en esos años.

Cópiese y notifíquese!

(FDO) RICARDO VALDES (FDO) PEDRO MORENO C. (FDO) LAO SANTIZO P. (FDO) TEOFANES LOPEZ, SECRETARIO.

=====