

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA TERCERA (CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO). PANAMA, quince (15) de junio de mil novecientos ochenta y cuatro (1984).

V I S T O S:

El Licenciado Oscar Ucrós G., apoderado especial del BANCO COMERCIAL ANTIOQUEÑO, S.A. presentó ante esta Sala demanda Contencioso-Administrativa de Plena Jurisdicción en contra de actos emitidos por la Caja de Seguro Social que le afectan, a su representada.

Impetra el actor en su demanda lo siguiente:

PRIMERO: Que es nula por ilegal, la Resolución Nº1048-81-JD dictada por la --(sic) Junta Directiva de la CAJA DE SEGURO SOCIAL el 7 de mayo de 1981 y notificada a las 10 a.m. del día 31 de mayo de 1982 al Apoderado Legal del BANCO COMERCIAL ANTIOQUEÑO, S. A. y mediante el cual se confirma en todas sus partes, la Resolución Nº5350-79 del Director General de la CAJA DE SEGURO SOCIAL, proferida el 18 de octubre de 1979, manteniendo la "Condena al BANCO COMERCIAL ANTIOQUEÑO, S.A. de pagar la suma de B/.11,164.66 en concepto de cuotas obrero patronales, otros aportes de la seguridad social, recargos e intereses", así en forma genérica y sin especificar las disposiciones legales aplicadas, al igual que la resolución que se pretende confirmar.

SEGUNDO: Que es nulo por ilegal, la Resolución Nº5350-79 del 18 de octubre de 1979, proferida por el Director General de la Caja DE SEGUROSOCIAL, que condena al BANCO COMERCIAL ANTIOQUEÑO, S.A., "al pago de la suma de B/.11,164.66 en concepto de cuotas obrero patronales, otros aportes, recargos legales y los intereses que se produzcan hasta la cancelación de la deuda". En forma genérica, sin citar disposiciones legales aplicadas, ni individualización o determinación de los causantes o beneficiarios supuestamente omisos.

TERCERO: Que es nula por ilegal, la Nota AE-N-89-79 (ZK-REO) fechada el 14 de junio de 1979, firmada por el Jefe del Departamento de Auditoría a Empresas de la Dirección Ejecutiva de Ingresos de la CAJA DE SEGURO SOCIAL que se dice notificada al Representante Legal del BANCO COMERCIAL ANTIOQUEÑO, S. A., sin detalle de nombre, ni asignación personal de los empleos o beneficiarios supuestamente omisos y que grava honorarios,

viáticos, dietas, gratificaciones de Navidad, gastos de transporte, gastos de representación y hasta impuestos pagados por los empleados.

CUARTO: Que es igualmente nulo por ilegal, el auditorio y la liquidación hecha por el Departamento de Auditoría de Empresas de la Dirección Ejecutiva de Ingresos de la CAJA DE SEGURO SOCIAL, como anexo 1 y 2 del informe de auditoría, por ser violatorios del artículo 62 del Decreto-Ley 14 de 27 de agosto de 1954, al gravar como salarios los viáticos, dietas, honorarios, gastos de representación, vacaciones devengadas en el extranjero, gastos de transporte, bonificación o gratificaciones de Navidad y hasta impuestos pagados por los empleados."

El fundamento de su demanda lo expone de la siguiente manera:

"III. HECHOS U OMISIONES FUNDAMENTALES DE LA ACCION:

1. Que mediante Nota AE-N-89-79 (ZK-REO) del 14 de junio de 1979, le comunicó al Representante Legal del BANCO COMERCIAL ANTIOQUEÑO, S.A., que como resultado de la revisión de los documentos de contabilidad del Banco, que comprendió el período de enero de 1977 a abril de 1979, éste le adeudaba a la CAJA DE SEGURO SOCIAL la suma de B/.11,164.66 en concepto de cuotas obrero patronales, según anexo 1 y 2 de la Nota, por supuesta omisión de declaración de salarios por la suma de B/.52,886.15.

2. Que en el caso específico del señor FERNANDO CASTRO PLAZA, que entró al país con visa temporal especial como ejecutivo extranjero, como asesor técnico y supervisor, según consta en el expediente, cambió de status al obtener del Ministerio de Trabajo y Bienestar Social la autorización para trabajar como Gerente General del BANCO COMERCIAL ANTIOQUEÑO, S.A., mediante resolución Nº16-25 de 31 de octubre de 1978, por solicitud presentada el 26 de septiembre de 1978. Dicho formato impreso de dicha resolución habla de "salario" en vez de "remuneración", como se estableció en la cláusula, tercera del Contrato de Prestación de Trabajo.

3. Que no obstante lo establecido en el hecho anterior, los auditores, habiendo reconocido que la labor dentro del Banco del señor CASTRO PLAZA era técnica-profesional y que las asignaciones de las remuneraciones y honorarios vienen directamente de la Casa Matriz del Banco en Medellín, Colombia mediante transferencias directas de un banco en Nueva York, osaron gravarlos como "salarios" desde abril de 1977 a septiembre de 1978, pese a que dichas remuneraciones y honorarios eran variados y hubo varias interrupciones hasta de un mes como en septiembre de 1977, que tuvo que ir a asesorar a otras agencias del BANCO COMERCIAL ANTIOQUEÑO, S.A. en otro país (ver anexo 2 del informe de auditoría AE-N-89-79 (ZK-REO)).

4. Que en el mencionado informe de auditoría (anexo 2 del informe AE-N-89-79) no solo se incluyeron como sueldos para gravar los "honorarios", sino que también inexplicablemente se incluyeron como su- puestos "salarios" los impuestos sobre la renta pagados, gastos de representación, gastos de transporte, bonificaciones de Navidad y viáticos recibidos por el señor FERNANDO CASTRO PLAZA para ir a otra agencia Bancaria en el exterior como asesor y supervisor del área, tales como en diciembre de 1977 (B/.168.00); abril y agosto de 1978 (168.00) cada vez; (sic) febrero de 1979 (B/.284.05); marzo de 1979 (218.63) y abril de 1979 (B/.535.50), fecha en que salió del país indefinidamente (ver anexo 2 del informe de auditoría.). También se incluyó una "bonificación de Navidad" de diciembre de 1977 (B/.1,000) como Vacación devengada en la Casa Matriz de Medellín, Colombia, como asesor técnico para Panamá, Centroamérica y el Caribe. Igualmente se gravó al otro supervisor, señor JOSE MARIA VILLAR, cuyos honorarios, viáticos y vacaciones de enero a junio de 1977 son por B/.6,479. (sic) gravados como "salarios"; y los honorarios y vacaciones de REYNALDO SANTOS por B/.725. (sic) en noviembre de 1978 solamente. También se pretende gravar así, los honorarios del señor JAIME RODRIGUEZ por B/.1,000 en marzo de 1977, únicamente, y al señor GERMAN BRAVO, los honorarios por B/.750 (sic), de enero de 1977. Todos estos honorarios, viáticos, vacaciones devengadas en el exterior, gastos de representación, gastos de transpor-

te y bonificaciones de Navidad e impuestos pagados que se pretenden gravar indebidamente como si fuesen "salarios" no declarados, ascienden a la suma de B/.42,731.77 que excluidos, tal como coincidentemente deben ser excluidos, reduciría el monto de omisión de los supuestos "salarios" a B/.9,385.87 solamente.

5. Que tal como se deja sentado en el hecho 2., el señor FERNANDO CASTRO PLAZA, cambió de status al ser nombrado como representante y Gerente General del BANCO COMERCIAL ANTIOQUEÑO, S.A. sucursal de Panamá, del BANCO COMERCIAL ANTIOQUEÑO, Casa Matriz de Medellín, República de Colombia, según consta en la Resolución 1625 de 31 de octubre de 1978 del Ministerio de Trabajo y Bienestar Social, aunque se observa que el formato pre-impreso de la resolución habla de "salarios" en vez de "remuneración" de que trata el Contrato de Promesa de Trabajo, aprobado por el Ministerio, en cuya cláusula tercera consta que las remesas en concepto de viáticos, dietas, gastos de representación y de transporte, gratificaciones de Navidad, vacaciones y honorarios, se pagan directamente de Colombia, mediante transferencias de un Banco en Nueva York, tal como ha sido reconocido en el informe de Auditoría de Empresas de la Dirección General de Ingresos de la CAJA DE SEGURO SOCIAL NQAE-N-89-79 (ZK-REO) de 14 de junio de 1979 y en el párrafo 2do. de la Resolución 5350-79 de la Dirección General y que fue el que sirvió de base PARA EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO que culminó con la Resolución 5350-79 de la Dirección General y la NQ1048-81-JD de la Junta Directiva de esa Institución y que son el objeto de la presente demanda de plena jurisdicción, para obtener la nulidad de las mismas.

6. Que en virtud de lo establecido en el hecho anterior, el señor FERNANDO CASTRO PLAZA se le otorgó visa Temporal Especial, como Ejecutivo Extranjero, en virtud de lo dispuesto en el Decreto de Gabinete NQ363 de 17 de diciembre de 1970 "por el cual se reglamenta la residencia temporal en el país de ejecutivos de compañías extranjeras y se conceden algunas exenciones, y el Decreto Ejecutivo NQ236 de junio 16 de 1971 por el cual se reglamenta el Decreto de Gabinete anterior. El objeto principal de dichas disposiciones es la de hacer la distin-

ción en cuanto al pago de impuestos sobre la renta para las personas naturales extranjeras residentes y los "funcionarios" "ejecutivos" con visa temporal especial, cuyas remuneraciones no sean de fuentes panameñas, como es el caso del señor FERNANDO CASTRO PLAZA y otros asesores y supervisores que se mencionan en el hecho 4., cuyas "remuneraciones" o "asignaciones" se pagan directamente de la Casa Matriz de Medellín, Colombia por transferencias directas de un Banco de Nueva York dentro del programa de asistencia y supervisión que ofrece la Casa Matriz, tal como lo autoriza la Ley Bancaria, que ha convertido a Panamá en el principal centro financiero Bancario de América Latina (más de 130 bancos extranjeros establecidos).

7. Que el Gobierno Nacional para fomentar el desarrollo de ese Centro Financiero Bancario Internacional, ha otorgado una serie de estímulos, reconocimientos, exenciones y facilidades, ubicándolas en un "status especial" diferenciándolas de las obligaciones para los demás extranjeros comunes, que permanecen o residen indefinidamente en Panamá, haciendo una sabia variante al principio de la territorialidad de las leyes tributarias, al establecer que, cuando las fuentes de pagos no sean internas (o locales) no causan, en consecuencia, ningún efecto tributario o afín, tal se pretende de las disposiciones citadas en el hecho anterior. No obstante, la CAJA DE SEGURO SOCIAL pretende gravar los honorarios, viáticos, dietas, gastos de transporte (internacional), gratificaciones o bonificaciones de Navidad, vacaciones devengadas en el extranjero (enviadas del exterior a Panamá) y gastos de representación de los asesores y funcionarios extranjeros del BANCO COMERCIAL ANTIOQUEÑO, S.A. de Medellín, Colombia, asignados temporalmente a la Sucursal de Panamá, a pesar de que dichas "asignaciones están expresamente exceptuadas en el segundo párrafo del Literal b) del Artículo 62 del Decreto Ley N°14 de 1954, Orgánica de la CAJA DE SEGURO SOCIAL. Cabe observar que los representantes y asesores internacionales de los bancos e entidades internacionales, devengan sus salarios básicos en su país de origen en donde pagan su seguro social, seguro de vida y otros cargos de la seguridad social de su país de origen, como en el presente caso, del señor FERNANDO CASTRO PLAZA del BANCO COMERCIAL ANTIOQUEÑO, S.A. Estos funcionarios

no se les puede ni debe gravar con las cargas sociales de los distintos países que visitan cada año, por períodos cortos por razón de su trabajo, pues ellos viven y trabajan para las empresas de su país de origen, que es donde final y exclusivamente pueden usar y acogerse a las prestaciones sociales, tales como pensiones, jubilaciones, etc., lo que no le sería posible obtener de las múltiples cuotas pagadas, en forma dispersas, en innumerables países en que eventualmente han efectuado trabajos técnicos por períodos cortos. Esto sería una DOBLE TRIBUTACION de cargos sociales, incapaz e ineficientes para retribuirles ningún beneficio social directo ni indirectamente, creando así un ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA para la CAJA DE SEGURO SOCIAL panameña, con más desprestigios que ventajas. Los funcionarios del BANCO COMERCIAL ANTIOQUEÑO, S.A. devengan un salario básico en Colombia, y además, gastos de transporte, viáticos, dietas, honorarios y gastos de representación por trabajos efectuados en el extranjero, como compensación a los gastos extraordinarios de subsistencia y movilización que ello conlleva."

En cuanto a las disposiciones legales infringidas y el concepto de la violación, señala:

"IV. DISPOSICIONES INFRINGIDAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACION:

A. Se ha violado el literal b) del artículo 62 del Decreto Ley Nº14 de 1954, Orgánica de la CAJA DE SEGURO SOCIAL que a la letra dice:

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

a. Cuotas, cotización o aporte:.....

"b. Sueldo: La remuneración total, gratificación 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 estos.

SE EXCEPTUAN DEL PAGO DE CUOTAS DE SEGURO SOCIAL LOS VIATICOS, DIETAS Y PREAVISOS. LAS GRATIFICACIONES DE NAVIDAD O AGUINALDOS Y GASTOS DE REPRESENTACION SIEMPRE QUE NO

EXCEDAN DEL SUELDO MENSUAL'. (Lo escrito en mayúscula es nuestro).

PRIMERA VIOLACION: El párrafo segundo del artículo 62 transcrito, ha sido violado expresamente so pretexto de interpretar o aplicar únicamente la primera parte de la definición, en concordancia con el acápite b) del Artículo 2 y Artículo 4 de la Ley Orgánica sobre el régimen obligatorio de la CAJA DE SEGURO SOCIAL. Tanto en la Resolución Nº5350-79 de la Dirección General como en la Resolución Nº1048-81-JD de la Junta Directiva, fueron dictadas sin tomar en cuenta las claras excepciones establecidas en el párrafo segundo arriba transcrito en mayúsculas y sin tomar en cuenta las modificaciones básicas que al concepto de "sueldo" o "salario" han introducido los Artículos 140, 144 y 147 del Código de Trabajo. En general, todas estas disposiciones coinciden en excluir del salario, los pagos en concepto de viáticos, dietas, gastos de subsistencia, gastos de transporte, las gratificaciones o bonificaciones de navidad, honorarios y los gastos de representación. Por otra parte, el Artículo 144 del Código de Trabajo limita el "salario en especie" al 20% del salario en efectivo como máximo. Tales artículos del Código de Trabajo son del tenor siguiente:

'Artículo 144: Por salario en especie se entiende únicamente la parte que recibe el trabajador o su familia en alimentos, habitación y vestidos que se destinan a su consumo personal inmediato.

No se computarán como salario en especie los suministros de carácter gratuito que otorgue el empleador al trabajador, los cuales no podrán ser reducidos del salario en dinero. Para los efectos legales, mientras no se determine en cada caso concreto el valor de la remuneración en especie, se estimará este como equivalente al veinte por ciento del total del salario que recibe el trabajador. EN NINGUN CASO EL SALARIO EN ESPECIE PACTADO PODRA SER MAYOR DEL VEINTE POR CIENTO DEL SALARIO TOTAL'. (Lo subrayado es nuestro).

'Artículo 147: No constituyen salario las sumas de dinero que de modo ocasional reciba el trabajador del empleador para el desempeño de sus funciones, como gastos de representación, medios de

transporte, elementos de trabajo, y otros semejantes". (Lo subrayado es nuestro).

Basta con revisar los cuadros básicos del llamado áudito o informe AE-N-89-79 del 14 de junio de 1979, anexo 2 y se observará que todas las partidas que se pretenden gravar como salarios, tal como se describe en el hecho 4; están antecedidas de H (Honorarios), IMP. (Impuesto sobre la renta), V (Vacaciones), B (Bonificaciones de Navidad-dic. 1977), los cuales ascienden a la suma de B/.42,731.77 expresamente exceptuadas por el segundo párrafo del Literal b) del Artículo 62 del Decreto Ley Nº14 de 1954, Orgánica de la CAJA DE SEGURO SOCIAL.

Igual sucede con las "remuneraciones" recibidas por el señor FERNANDO CASTRO PLAZA de noviembre de 1978 a abril de 1979, de acuerdo con la cláusula tercera del Contrato de Promesa de Trabajo, que forma parte de la Resolución Nº1625 de 31 de octubre de 1978 del Ministerio de Trabajo y Bienestar Social en que se pretende gravar como "Salarios", cuando los propios auditores del SEGUNDO los han clasificado como honorarios especiales, viáticos, gastos de alojamiento y gastos de representación, bonificación de Navidad o inclusive las partidas pagadas en concepto sobre la renta, que en ningún caso sea gravable, por lo cual solicitamos sea declarado nulo todo el áudito impugnado y las resoluciones Nº 5350-79 de la Dirección General y la Nº1048-81 de la Junta Directiva de la CAJA DE SEGURO SOCIAL, dejando sin efecto alguno el cobro ilegal de B/.11,164.66, por supuestas "cuotas obrero patronales, otros aportes, recargos o intereses", a que se pretendió condenar al BANCO COMERCIAL ANTIOQUEÑO, S.A.

SEGUNDA VIOLACION: Este segundo párrafo del literal b) del Artículo 62 del Decreto Ley Nº14 de 1954, Orgánica de la CAJA DE SEGURO SOCIAL también ha sido violada por las resoluciones Nº1048-81-JD y la Nº 53-50-79-DG, de la Junta Directiva y la Dirección General de la CAJA DE SEGURO SOCIAL, respectivamente y por el informe de Auditoría AE-N-89-79 del Departamento de Auditoría a Empresas de la Dirección General de Empresas de la CAJA DE SEGURO SOCIAL, que sirvió de base a las resoluciones impugnadas, por cuanto que, pese de tratar-

se de un Ejecutivo Extranjero, con "visa temporal especial", otorgada con base al Decreto de Gabinete 363 de 17 de diciembre de 1970, por tratarse de un funcionario que devenga sus remuneraciones, viáticos, gastos de transporte, honorarios especiales, gratificaciones o bonificaciones de Navidad y gastos de representación, directamente de la Casa Matriz del BANCO COMERCIAL ANTIOQUEÑO, S.A. de Medellín, Colombia, a través de un Banco en Nueva York, (lo cual está ampliamente comprobado en el expediente y así ha sido expresamente reconocido en la Resolución Nº5350-79-DG y 1048-81-JD, respectivamente, y en el anexo del mencionado informe) se pretende cobrar al BANCO COMERCIAL ANTIOQUEÑO, S.A. sucursal de Panamá, la suma de B/.1,765.12, en concepto de segunda partida del XIII mes de agosto de 1977-1978 y 1979, a pesar de que: a) Las "remuneraciones percibidas por el señor FERNANDO CASTRO PLAZA, no son salarios; b) que el áudito realizado por funcionarios de la CAJA DEL SEGURO SOCIAL, al señor CASTRO PLAZA, determinaron que jamás se le ha pagado ninguna partida en concepto del XIII mes porque en la República de Colombia no se paga, mal se puede pretender la CAJA DE SEGURO SOCIAL, cobrar una partida de pagos inexistentes. Además, por tratarse de disposiciones de Derecho Público, como son los de la CAJA DE SEGURO SOCIAL, ésta solo puede cobrar lo expresamente autorizado por el párrafo b) del Artículo 62 comentado. Este cobro no está expresamente autorizado, y aunque, en vías de discusión se presumirá que si lo está, la CAJA no puede aplicar el cobro a su más inexistentes o no pagadas, tal como ellos mismos lo han comprobado y aceptado, en su informe y en las resoluciones impugnadas.

B. Se ha violado el artículo 9 del Código Civil que dice:

"Artículo 9: Cuando el sentido de la Ley es claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu. Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la Ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento". (Lo subrayado es nuestro) (sic).

La disposición transcrita indica la forma de interpretar la Ley en forma clara e imperativa de que cuando la letra de la Ley es clara, hay que entenderse forzosamente a su tenor literal.

En el presente caso, pese a las claras excepciones establecidas por el párrafo 2do. del Literal b) del Artículo 62 del Decreto Ley Nº14 de 1954, transcrito en el punto A. que antecede, y las limitaciones que al monto de los "salarios en especie" ha establecido el Artículo 144 del Código de Trabajo y la "Excepción" o "exclusión" que del concepto de salarios hace el Artículo 147 del mismo código, los funcionarios (auditores) de la CAJA DE SEGURO SOCIAL siempre pretenden gravar cualquier partida o asignación o dinero que recibe el funcionario técnico o asesor extranjero, cualquiera que sea el concepto real de dicha partida, Para ello todo es considerado como "sueldo" aunque se trate (como se ha demostrado en el presente caso, del señor FERNANDO CASTRO PLAZA) de honorarios especiales, viáticos, dietas, gastos de representación, gratificaciones o bonificaciones de Naviidad o gastos de transporte, para ellos esto no tiene importancia y han llegado al extremo de gravar como salarios, los impuestos pagados, violados a diario los conceptos básicos y elementales de claras disposiciones de la Ley Orgánica de la CAJA DE SEGURO SOCIAL (artículo 62, Literal b) y del Código de Trabajo (Artículos 140, 144 y 147), lo cual es una violación flagrante del Artículo 9 de Código Civil.

C. Se ha violado el artículo 13 del Código Civil, que a la letra dice:

"Artículo 13: Cuando no haya Ley exactamente aplicable al punto controvertido, se aplicarán las Leyes que regulen casos o materias semejantes, y en su defecto, la doctrina constitucional, las reglas generales de derecho, y la costumbre, siendo general y conforme con la moral cristiana". (Lo subrayado es nuestro).

Esta disposición establece claramente que, cuando no haya Ley exactamente aplicable al punto controvertido, como es el caso de la Ley Orgánica de la CAJA DE SEGURO SOCIAL, deben aplicarse las Leyes que regulan casos o materias semejantes. En este caso

consideramos que el Artículo 13 del Código Civil ha sido violado, por cuanto que, tanto las resoluciones impugnadas N^o1048-81-JD y la 5350 79-DG de la Junta Directiva y de la Dirección General de la CAJA DE SEGURO SOCIAL, respectivamente, por el hecho de tratarse de RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS deben llenar los requisitos mínimos establecidos para tales actos. Como quiera que la Ley Orgánica de la CAJA DE SEGURO SOCIAL no tiene ninguna disposición expresa sobre dichos requisitos, deben aplicarse los artículos 550 y 552 del Código Judicial, que es supletorio de todo proceso administrativo por excelencia y además por analogía, también deben aplicarse los artículos 1193 y 1194 del Código Fiscal.

PRIMERA VIOLACION: El Artículo 13 del Código Civil ha sido violado, por cuanto no se aplicó por analogía los Artículos 1193 y 1194 del Código Fiscal, respecto a los requisitos mínimos de la forma y contenido de las "RESOLUCIONES". Tales artículos son del tenor siguiente:

"Artículo 11.91: Las resoluciones que se dicten en negocios administrativos fiscales deben expresar: 1^o. Organismo o funcionario que la dicte, lugar de la expedición y fecha 2^o Nombre del interesado y asunto sobre el cual verse la resolución; 3^o Exposición clara de los hechos en que se funda la resolución; 4^o Motivación de la resolución y cita pertinente de los preceptos legales aplicables; 5^o Parte resolutoria, en la que se decidirá concretamente la cuestión planteada; y 6^o La firma del funcionario que la dicte y la orden de notificarla y registrarla y también la de publicarla, cuando fuere del caso". (Lo subrayado es nuestro).

"Artículo 1194: Los vacíos en el procedimiento fiscal ordinarios establecido en el presente Libro, se llenarán por las disposiciones del Código Judicial y las Leyes que lo adicionen y reformen, en cuanto sean compatibles con la naturaleza de la respectiva actuación". (Lo subrayado es nuestro).

En efecto, el Artículo 1193 del Código Fiscal ordena que "las resoluciones que se dicten en negocios administrativos, deben expresar como requisito indispensable para su validez, el Ordinal 1^o "El organismo o

funcionario que la dicte y la fecha⁰⁰; cosa que no se cumplió en la Resolución Nº1048-81-JD de la Junta Directiva, como tampoco cumplió ésta, ni la Resolución Nº5350-79 De La Dirección General con los ordinabes (sic) 3º, 4º y 5º del Artículo 1193 del Código Fiscal transcrito, puesto que ninguna de dichas resoluciones impugnadas, hacen el desglose individualizado de los supuestos sueldos omitidos (B/.52.886.13), ni de los conceptos del monto de las cuotas obrero patronales, XIII mes, seguro educativo, otros aportes, recargos e intereses que según ellos, ascienden a la suma de B/.11,164.66, ni en beneficio de qué empleados.

"Las partes resolutivas son muy genéricas e indeterminadas y además ninguna de ellas cita las disposiciones o artículos infringidos o aplicados de la Ley Orgánica de la CAJA DE SEGURO SOCIAL.

Es decir, que no resuelven ni deciden concretamente la cuestión planteada (Ordinal 5º, Artículo 1193 del Código Fiscal). Por otra parte, el Artículo 1194 del mismo Código Fiscal nos remite al Código Judicial como suplementario del procedimiento administrativo, que en el caso de la CAJA DE SEGURO SOCIAL es muy similar por lo cual, también son aplicables al Procedimiento Administrativo del SEGURO SOCIAL, las disposiciones pertinentes del Código Judicial.

SEGUNDA VIOLACION: El Artículo 13 del Código Civil ha sido violado por cuanto no se aplicó como supletorio, los artículos 550 y 552 del Código Judicial, que a la letra dicen:

"Artículo 550: Toda resolución judicial debe expresar la autoridad que la dicte y la fecha, y si fuere auto o sentencia, los fundamentos de la decisión, con cita de las respectivas disposiciones legales y la decisión misma, diciendo el que la profiere que lo hace administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley". (Lo subrayado es nuestro).

"Artículo 552: LA PARTE RESOLUTIVA DEBE COMPRENDER TODOS LOS PUNTOS QUE SON MATERIA DE EXAMEN, Y EXPRESARA CON TODA CLARIDAD LO QUE RESPECTO DE CADA UNO SE RESUELVE". (La mayúscula es nuestra).

A este respecto, tenemos que en cuanto a las formalidades y contenido de las resoluciones, los artículos 550 y 552 del Código Judicial transcrito, establecen en forma genérica que éstas deben comprender todos los puntos que son materia de examen y expresar con toda claridad lo que respecto a cada uno se resuelve o decide, cosa que no cumplieron en ninguna de las resoluciones impugnadas. (Resoluciones NQ5350-79-DG y NQ1048-81-JD).

Si dichas resoluciones hubiesen cumplido con los requisitos elementales que debe llenar toda resolución administrativa o judicial, tenemos que aplicando estas disposiciones respecto a la forma y contenido las resoluciones, del SEGURO, en el caso del BANCO COMERCIAL ANTIOQUEÑO, S.A., estas deberían haber hecho un desglose detallado de los supuestos sueldos omitidos de cada empleado, el monto de las cuotas obrero patronales, la segunda partida del XIII me, (sic) el seguro educativo, los impuestos sobre la renta, las cuotas por riesgos profesionales, los recargos e intereses por pagar de las cuotas morosas, así como el por qué razón o concepto se gravó como "salarios", cosa que no se ha hecho en ninguna de las resoluciones impugnadas, por lo cual los consideramos indeterminados, impersonales, ambiguas, vagas y genéricas, careciendo totalmente de contenido o personería sustantiva y violatorias de las disposiciones citadas del Código Fiscal y el Código Judicial aplicables por analogía y como supletorias en virtud (sic) de lo dispuesto en el Artículo 13 del Código Civil.

ADVERTENCIA: En caso de que tan peculiar manera de interpretar por parte de los funcionarios de la CAJA DE SEGURO SOCIAL, de que todas las partidas o dineros entregados o recibidos por los empleados nacionales o extranjeros, cualesquiera que sea su concepto o naturaleza, pueda ser considerado como "salarios", susceptibles de gravámenes de cuotas obrero-patronales, se alegase que lo hacen en virtud de cuestiones de "Reglamentos Internos", me permito transcribir el Artículo 15 del Código Civil, con el objeto de resaltar que "las órdenes y demás actos ejecutivos, no podrán ser contrarios a la constitución o a las Leyes" y que tal supuesta disposición reglamentaria serían nulas (sic).

El Artículo 15 del Código Civil, establece lo siguiente:

"Artículo 15: Las órdenes y demás actos ejecutivos del Gobierno, expedidos en ejercicio de la potestad reglamentaria, tienen fuerza obligatoria y serán aplicados mientras no sean contrarios a la Constitución o a las Leyes". (Lo subrayado es nuestro).

Acompañó a su demanda las siguientes pruebas documentales:

"PRUEBAS: (1) Certificado del Registro Público, para probar la personería y representación legal del demandante. (2) Copia autenticada de la Resolución N°1048-81- del 7 de mayo de 1981 de la Junta Directiva de la Caja de Seguro Social, con notificación a las 10:a.m. del 31 de mayo de 1982, (3) Copia autenticada de la Resolución N°53 50-79 de la Dirección General de la Caja de Seguro Social, fechada el 18 de octubre de 1979. (4) Certificado del Banco Comercial Antioqueño, S.A. sobre los conceptos de las remesas o remuneración enviadas al señor Fernando Castro Eza, con constancia de que se pagaron cuotas de la seguridad social de su sueldo base en Colombia. (5) Copia autenticada de la Resolución 1625 de 31 de octubre de 1978 del Ministerio de Trabajo y Bienestar Social. (6) Aduzco como prueba el expediente administrativo de la Caja de Seguro Social contra el Banco Comercial Antioqueño, S.A., que debe reposar en los archivos de la Junta Directiva de la Caja de Seguro Social o en los archivos generales de dicha Institución."

Repartido el negocio se dictó proveído de 4 de agosto de 1982, acogiendo la demanda, y ordenando el consiguiente trámite.

En virtud de ello, y a tenor del señalamiento expresado en el artículo 33 de la Ley 33 de 1946, se solicitó al señor Director General de la Caja de Seguro Social un informe explicativo de conducta, mediante Oficio del Sustanciador legible a fojas 23, el cual fue rendido en nota NQD.G.-N-382-82 de 10 de agosto de 1982, que corre de fojas 24 a 26.

En su Vista N°129, legible de fojas 27 a 34, el señor Procurador de la Administración evacuó el traslado de la demanda. Sobre los hechos en que se funda el recurso dijo:

"PRIMERO: Es cierto, así consta a fs.1-5 del expediente administrativo.

SEGUNDO: Esto no es un hecho, sino una alegación. Por lo tanto lo niego.

TERCERO: Lo contesto igual que el hecho anterior.

CUARTO: No es exacto que el informe de auditoría (anexo 2 del informe AE-N-89-79) se incluyen como sueldos, bonificaciones de navidad y viáticos recibidos por el señor Fernando Castro Plaza, ni tampoco los viáticos recibidos por el señor José María Villar tal como lo alega el recurrente.

QUINTO: Esto no es un hecho sino una alegación. Por lo tanto lo niego.

SEXTO: Esto no es un hecho, sino una apreciación subjetiva. Por lo tanto lo niego.

SEPTIMO: Lo contesto igual que el hecho anterior."

Admitidas las pruebas, y solicitado el expediente administrativo, dentro del término correspondiente el apoderado de la demandante presentó su alegato, el cual se observa a fojas 39.

Y agota toda la tramitación del proceso, habiéndose vencido el término como lo evidencia el informe secretarial de fojas 41, la Sala procede al examen de la cuestión controvertida para dictar su decisión de fondo.

Considera el demandante que los actos emitidos por la Caja de Seguro Social en su contra violan el artículo 62, literal b) párrafo segundo del Decreto Ley 14 de 1954, Orgánica de la Caja de Seguro Social; y los artículos 9 y 13 del Código Civil.

Plantea en primer lugar que su representado, quien entró al país con visa temporal especial como ejecutivo extranjero, como asesor técnico y supervisor, cambió de status al obtener del Ministerio de Trabajo y Bienestar Social la autorización para trabajar como Gerente General del Banco Comercial Antioqueño, S.A.; que no obstante haber reconocido los auditores de la Caja de Seguro Social que la labor dentro del banco era técnica-profesional y que las asignaciones de las remuneraciones y honorarios vienen directamente de la Casa Matriz en Medellín, Colombia, mediante transferencias directas de un banco en Nueva York "osaron gravarlos como 'salarios' desde abril de 1977 a septiembre de 1978, pese a que dichas remuneraciones y honorarios eran variados y hubo varias interrupciones hasta de un mes como en septiembre de 1977, que tuvo que ir a asesorar a otras agencias del BANCO COMERCIAL ANTIOQUEÑO, S.A. en otro país"; y procurando hacer una asimilación de la obligación de

cotizar seguro social con la obligación de pagar tributos fiscales, señala que como el objetivo principal de lo dispuesto en el decreto de Gabinete N2363 de 17 de diciembre de 1970. "por el cual se reglamenta la residencia temporal en el país de ejecutivos de compañías extranjeras y se conceden algunas exenciones"; y el Decreto Ejecutivo N2236 de junio 16 de 1971 por el cual se reglamenta el Decreto de Gabinete anterior, es la de hacer la distinción en cuanto al pago de impuestos sobre la renta para las personas naturales extranjeras residentes y los "funcionarios ejecutivos" con visa temporal especial, cuyas remuneraciones no sean de fuentes panameñas, el Gobierno Nacional "para fomentar el desarrollo de ese Centro Financiero Bancario Internacional, ha otorgado una serie de estímulos, reconocimientos, exenciones y facilidades, ubicándolas en un 'status especial', diferenciándolas de las obligaciones para los demás extranjeros comunes, que permanecen o residen indefinidamente en Panamá, haciendo una sabia variante al principio de la territorialidad de las Leyes tributarias, al establecer que, cuando las fuentes de pagos no sean internas (o locales) no causen, en consecuencia, ningún efecto tributario o afin; tal se pretende de las disposiciones citadas en el hecho anterior".

Los señalamientos expuestos por el recurrente no son consistentes ni concuerdan con la realidad jurídica panameña. En primer lugar porque no es viable en nuestro sistema asimilar la cuota de seguro social a las contribuciones fiscales. La naturaleza jurídica de la cuota de seguro social responde modernamente a situaciones distintas a la planteada por el actor. La concepción jurídica sobre la cuota de seguro social ha sufrido una evolución progresiva desde que se le asimiló, con fundamento en la tesis ius-privatista, en boga desde su inicio, a una prima de seguros privados, la cual ha sido superada por establecer una equivalencia de la prestación subordinada al siniestro que cubre el asegurador con miras a cubrir únicamente el riesgo mediante una prestación concreta del daño sufrido por el beneficiario de la póliza. Esto, como se observa, no le da el carácter de obligatorio, público y general que necesariamente debe tener el seguro social. Luego, con base en la posición ius-publicista se consideraba que la cuota de seguro social era un tributo o tasa. Dentro de esta concepción hay que distinguir si se considera una tasa, un impuesto o una contribución especial. La tasa constituye un tributo que pagan las personas particulares a los entes estatales según un efectivo y real consumo de dichos servicios, y no tiene esa coerción que caracteriza al impuesto. Y siendo la cuota de seguro social coercitiva por disposición de la Ley, sin la idea de prestación pecuniaria por el uso de los servicios públicos, su equiparación no es viable. La cuota de seguro social tampoco es una contribución porque esto implica la idea de aporte ocasional en razón de beneficios individuales o colectivos que se reciben, o pueden recibir, del Estado o entes públicos. Y en cuanto al impuesto, la equiparación tampoco es feliz, porque el destino de éste es la universalidad para los servicios públicos indivisibles que no pueden ser exigidos individualmente por cada persona, y se establece y percibe en uso del poder coercitivo o impositivo del Estado, con ausencia de equivalencia especial de prestaciones y destinados a financiar

los egresos del Estado y a alcanzar finalidades económico-nacionales, o sociales. Se puede considerar la cuota de seguro social como un tributo, no un impuesto, pero un tributo con características muy sui generis que tiene como finalidad satisfacer los principios y finalidades de la seguridad social únicamente, y no las otras necesidades del Estado.

La obligación de cotizar untrabajador y un empresario es independiente de la clase de actividad que realiza, y atiende también el principio de solidaridad, donde, tanto el que cotiza más como el que cotiza menos, de acuerdo con su capacidad salarial, tienen igual derecho de atención a los beneficios de la seguridad social, salvo lo referente a las pensiones y jubilaciones. Igualmente, el principio de la solidaridad, presente en la obligación de cotizar seguro social, es ajena al hecho de que un trabajador, cualquiera que sea su posición o status dentro de la empresa, o a su status dentro del país, use o nunca use las instalaciones y beneficios que ofrece la seguridad social, pues su carácter impositivo únicamente atiende a los requerimientos de la Ley, que por cierto es autónoma de cualquier otra legislación, y no a la decisión o voluntad privada del trabajador o empresario, o a la nacionalidad de los mismos o al hecho de que acreditan que en su país de origen o en cualquier otro están cotizando, ya que el concepto de doble tributación aquí no es conducente. Tampoco está sujeto a la voluntad o consideración particular del funcionario.

En segundo lugar, en materia de pago de cuotas de seguro social es independiente que la fuente de ingreso sea o no interna para que exista la obligación de cotizar, pues lo importante y determinante es que el servicio o la actividad se preste legalmente dentro del territorio nacional o sujeto a nuestra jurisdicción, y que la empresa donde el trabajador preste sus servicios por más de dos meses está radicada en el país, sujeta a nuestras regulaciones legales.

Al respecto, ilustra lo expuesto por la Caja de Seguro Social en su resolución 1048-81-J.D. de 7 de mayo de 1981, concepto prohiado por el Procurador de la Administración en su Vista (fojas 31), que dice:

"Con respecto a la argumentación de fondo presentada por el apelante, tenemos que, es cierto que en algunas ocasiones y no en todas, nuestra legislación final se basa en principio, de la territorialidad, o hablando en forma más concreta, en el principio de fuente territorial. Este es el caso por ejemplo; del impuesto sobre la renta. Sobre el particular, es necesario aclarar que la legislación de la Caja de Seguro Social también se inspira en el principio de la territorialidad, pero esto no significa que la sujeción a los tributos de Seguridad Social dependen del

país o lugar de donde provienen o a donde se cargan los pagos de salario, sino del lugar o territorio donde se están prestando los servicios. En efecto, el Artículo 49, inciso e) de la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social, exime a los extranjeros contratados en el exterior para servir en el país cuando el período de servicio prestado en el territorio nacional no excede de dos (2) meses. A continuación agrega la precitada norma, que cuando dicho período se prorrogare, ingresarán al Seguro Obligatorio y deberán pagar las cuotas correspondientes al período previamente eximido.

Como se observa, el hecho que da origen a la imposición tributaria por parte de la Caja de Seguro Social, depende exactamente de que los servicios para terceros se presten dentro del país, independientemente de la fórmula contable que se utilice para cargarlos.' (Cfr. a fs. 10)".

Y en tercer lugar, porque la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social (Decreto Ley Nº14 de 27 de agosto de 1954, por el cual se modifica la Ley 134 de 27 de abril de 1943) no establece excepción alguna a favor de los trabajadores contratados por la demandante.

En efecto, el literal b) del artículo 2 de dicha Ley Orgánica dispone:

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

- a.
- b. Todos los trabajadores al servicio de personas o entidades privadas que operen dentro de los distintos incorporados, al régimen obligatorio de la Caja de Seguro Social cuando tales servicios se presten dentro del territorio nacional".

Igualmente, el artículo 4, literal e) ibidem, señala que:

"No pueden ingresar al régimen del Seguro Social:

- a.
- b.
- c.
- d.
- e. Los extranjeros contratados en el ex-

terior para servir en el país por períodos no mayores de dos (2) meses;

En caso de que dicho período se prorrogare, ingresarán al seguro obligatorio y deberán pagar las cuotas correspondientes al período previamente eximido".

Como se advierte, la norma no establece diferencia alguna entre la fuente de ingreso del salario interna o externa, sino que basta que un trabajador, sin importar su calidad o rango, preste servicios a una empresa "dentro del territorio nacional", estando instalada en un distrito incorporado al régimen de seguro obligatorio, por período mayor de dos meses, para que quede obligado a cotizar seguro social.

Ahora bien, aclarado lo anterior, ello no significa que la Sala en forma absoluta no comparta los razonamientos expuestos por el recurrente. El hecho de que tanto la empresa recurrente como los trabajadores tengan la obligación de pagar "cuotas de seguro social" no significa que la Caja de Seguro Social esté autorizada para imponer o efectuar contribuciones que por Ley no le corresponde.

Del examen del Anexo 2 del Informe N°AE-1-89-79 de la Sección de Auditoría a Empresas de la Dirección de Fiscalización de la Caja de Seguro Social se observa que se incluyó genéricamente como salarios sujetos al pago de seguro social renglones como impuestos, honorarios y otros que no están sujetos al pago de cuotas de seguro social, puesto que el literal b) del artículo 62 ibidem contiene claramente una excepción, la cual no puede desconocerse, y que es del siguiente tenor:

"Artículo 62: Para los efectos del seguro social privarán las siguientes definiciones:

a)

b) Sueldos:

Se exceptúan del pago de cuotas de seguro social los viáticos, dietas y preavisos. Las gratificaciones de Navidad o aguinaldos y gastos de representación siempre que no excedan del sueldo mensual".

Estos renglones de la contabilidad de las Empresas deben estar excluidos del pago de cuotas del Seguro Social, porque la Ley así lo dispone, y el funcionario debe acceder a la voluntad del Legislador.

De todo lo anteriormente señalado, la Sala concluye que el recurrente no está exento de la obligación del pago de cuotas de seguro social, por las razones anotadas, aunque si tiene derecho a las excepciones previstas en el párrafo

final del acápite b) del artículo 62 de la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social. Y determinándose esto, la Sala procede conforme la facultad reconocida en el artículo 15 de la Ley 33 de 1946 en tanto que la totalidad de los actos impugnados no están afectados de ilegalidad.

Consecuente con lo que deja motivado, la Sala Tercera (Contencioso -Administrativa) de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, DECLARA:

PRIMERO: Que es nula, por ilegal, la condena impuesta por el Director General de la Caja de Seguro Social en la resolución N°5350-79 de fecha 18 de octubre de 1979 a la sociedad Banco Antioqueño, S.A. al pago de cuotas sobre viáticos, dietas, preavisos, gratificaciones de navidad o aguinaldos, y gastos de representación, que no exceden del sueldo mensual.

SEGUNDO: Que es nula, por ilegal, la condena impuesta por la Junta Directiva de la Caja de Seguro Social en la Resolución N°1048-81-JD. de fecha 7 de mayo de 1981 a la Sociedad Banco Comercial Antioqueño, S.A., al pago de cuotas de seguro social sobre viáticos, dietas, preavisos, gratificaciones de navidad o aguinaldos y gastos de representación, que no excedan del sueldo mensual.

TERCERO: Que es igualmente nula, por ilegal la Nota AE=N-89-79 (ZK-REO) fechada el 14 de junio de 1979, suscrita por el Jefe del Departamento de Auditoría a Empresas de la Dirección Ejecutiva de Ingresos de la Caja de Seguro Social en cuanto señala la obligación de la empresa Banco Comercial Antioqueño, S.A. de pagar cuotas de seguro social sobre viáticos, dietas, preavisos, gratificaciones de navidad o aguinaldos y gastos de representación que no excedan del sueldo mensual.

CUARTO: Que es también nula, por ilegal, el áudito y la liquidación hecha por el Departamento de Auditoría a Empresas de la Dirección Ejecutiva de Ingresos de la Caja de Seguro Social como Anexo 1 y 2 del Informe de Auditoría, en cuanto a los conceptos arriba señalados.

QUINTO: Que el Banco Comercial Antioqueño, S.A. no está obligado a pagar cuotas de seguro social, ni sus trabajadores, en concepto de viáticos, dietas, preavisos, gratificaciones de navidad o aguinaldos y gastos de representación, siempre que no excedan del sueldo mensual, tal como lo exceptúa el acápite b) del artículo 62 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, y el artículo 1 del Decreto de Gabinete N°60 de 27 de noviembre de 1968.

COPIESE Y NOTIFIQUESE,

(FDO.) CAMILO O. PEREZ, (FDO.) RAFAEL A. DOMINGUEZ, (FDO.) MARISOL M. REYES DE VASQUEZ, (FDO.) JANINA SMALL, SECRETARIA.