

Panamá, 25 de octubre de 2013
C-58-13

Ingeniero
Guillermo Sáez Llorenz
Director General
Caja de Seguro Social
E. S. D.

Señor Director General:

Tengo el agrado de dirigirme a usted en ocasión de dar respuesta a su nota núm. DG-N-619-2013, por la cual consulta a esta Procuraduría si al momento de evaluar la excepción de salario que establece el numeral 4 del artículo 92 de la Ley 51 de 27 de diciembre de 2005, orgánica de la Caja de Seguro Social, debe considerarse la gradualidad establecida por el numeral 6 del artículo 91 de la citada Ley; y si a pesar de que conforme a ésta última norma, una parte de los gastos de representación no fue gravada, éstos deben considerarse en su totalidad para determinar el “total del salario anual” del trabajador.

Para dar respuesta a sus interrogantes resulta preciso citar el texto del numeral 4 del artículo 92 de la Ley 51 de 27 de diciembre de 2006, “que reforma la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social y dicta otras disposiciones”, el cual es del siguiente tenor:

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

...

4. La participación en beneficios o utilidades, siempre que esta participación beneficie a no menos del 70% de los empleados de la empresa y no exceda ni sustituya el total del salario anual.” (subraya y negrilla nuestra).

Igualmente estimo preciso reproducir el texto del numeral 6 del artículo 91 de la citada Ley 51 de 2006, el cual dispone lo siguiente:

“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.**

La Procuraduría de la Administración sirve a Panamá, lo sirve a ti.

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 estos, incluyendo:

...

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%).”

Como es posible apreciar, al tenor de esta última disposición, a partir del 1 de enero de 2006, los “gastos de representación” de los trabajadores del sector público y privado fueron incluidos en la definición de “salario” o “sueldo”, quedando desde esa fecha sujetos al pago de la cuota obrero-patronal. A juicio de este Despacho, la citada norma alude en sentido general y amplio a los “gastos de representación”, como parte del sueldo o salario.

De allí que aún cuando al tenor de la norma transcrita la obligación de satisfacer la cuota de seguridad social fue establecida de manera gradual, ello no da margen a interpretar que solamente el porcentaje de los mismos que para cada tramo constituye la base gravable con tributo, deba considerarse como parte del salario o sueldo del trabajador, ya que en ninguna parte de este precepto dispuso el legislador tal limitación.

En este sentido, estimo preciso anotar que en atención al principio de legalidad tributaria, consagrado en el artículo 52 de la Constitución Política de la República, conforme al cual, “Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciere en la forma prescrita por las leyes”, no es dable a la Administración establecer por vía de interpretaciones parámetros de estimación de la base imponible de un tributo, si así no hubiere sido establecido, de modo expreso, por la Ley.

En cuanto al alcance del principio de legalidad tributaria, como límite a la discrecionalidad administrativa, en sentencia de 27 de febrero de 2007, la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, precisó lo siguiente:

“La eficacia protectora del principio de Reserva Legal en el ámbito tributario hace que no sean admisibles ni las aplicaciones analógicas y mucho menos conclusiones por inferencia, ya que, por la sensitiva naturaleza de la materia regulada se considera que este principio representa un auténtico valladar bifronte que deja sentir su presencia sobre dos planos muy concretos, a saber: a. Para el Estado, por cuanto que el texto de la Ley formal es la más legítima credencial para exigir el cobro de los tributos debiendo gozar la misma de los requisitos de tipicidad, claridad y estricta sujeción legal en su cobro; b. Para el Contribuyente, en la medida en que el contenido de la ley tributaria viene a significarle la garantía de que el Estado únicamente le podrá exigir el pago de los tributos que allí aparezcan consagrados, y que su cobranza igualmente, tiene que sujetarse a las estrictas prescripciones legales.”

A juicio de este Despacho, los porcentajes establecidos en el numeral 6 del artículo 91 de la citada Ley 51 de 2006, únicamente tienen como propósito la implementación gradual del gravamen, de modo tal que, desde el 1 de julio de 2006, se pagase la cuota obrero patronal para entonces vigente, sobre el 25% de la totalidad de los gastos de representación; desde el 1 de julio de 2008, se pagase la cuota obrero patronal vigente en esa época sobre el 55% de la totalidad de los gastos de representación y, desde el 1 de julio de 2010 en adelante, dicho impuesto fuese satisfecho a la tarifa vigente, sobre el 100% de los gastos de representación.

En consecuencia, doy respuesta a sus interrogantes señalando que en opinión de esta Procuraduría, al momento de evaluar la excepción de salario establecida en el numeral 4 del artículo 92 de la Ley 51 de 27 de diciembre de 2005, orgánica de la Caja de Seguro Social, se deberá considerar la totalidad de los gastos de representación percibidos por el trabajador, aún cuando en el período comprendido entre el 1 de julio de 2006 y el 1 de julio de 2010, dicho estipendio hubiere sido gravado con la cuota de seguridad social de manera parcial, conforme a la gradualidad prevista en el numeral 6 del artículo 91 de la citada Ley.

Hago propicia la ocasión para reiterarle los sentimientos de mi consideración y aprecio.

Atentamente,

Doctor Oscar Ceville
Procurador de la Administración

OC/au

