



República de Panamá
Procuraduría de la Administración

Panamá, 22 de noviembre de 2017
C-098-17

Licenciado
Humberto Garcés
Rector Encargado
Universidad Marítima Internacional
de Panamá
E. S. D.

Señor Rector Encargado:

Conforme a nuestras atribuciones constitucionales y legales, en especial, como asesores de los funcionarios de la administración pública, damos respuesta a la Nota No. UMIP-R-442-17, fechada 31 de agosto de 2017, y recibida en este despacho el 1 de septiembre de 2017, a través de la cual se nos formulan las siguientes interrogantes:

“

1. *En base a lo dispuesto en el artículo 265 de la Ley 63 de 2 de diciembre de 2016 favor aclarar si los contratos especiales y los contratos por servicios profesionales son figuras contractuales iguales, o una comprende a la otra, o son figuras diferentes.*
2. *¿Qué deducciones legales se le aplican a los honorarios de los contratos por servicios especiales? Favor indicar fundamento jurídico.*
3. *Es aplicable a los contratos por servicios especiales la deducción del impuesto sobre la renta, conforme lo dispone el artículo 732 del Código Fiscal.”*

Sobre la primera interrogante planteada, esta Procuraduría de la Administración es del criterio que el Contrato por Servicios Especiales, contenido en el artículo 265 de la Ley 63 de 2 de diciembre de 2016, “Que dicta el Presupuesto General del Estado para la Vigencia Fiscal de 2017”, se refiere a aquellos contratos laborales los cuales se prestan por profesionales, técnicos y por personas naturales que no sean empleados públicos, al momento de celebrar el contrato con la institución pública respectiva, siempre que no se tengan cargos similares en la estructura de puestos de la entidad, en consecuencia, prohijamos el criterio de la entidad consultante, **en el sentido que el Contrato por Servicios Especiales es el nombre genérico para referirse a los contratos mediante los cuales se brindan servicios profesionales, técnicos por personas naturales que no sean empleados públicos, siempre que no se tengan cargos similares en la estructura de puestos de la entidad, es decir que los contratos recién aludidos se encuentran comprendidos dentro de los Contratos por Servicios Especiales.**

Del mismo modo, vale la pena señalar que, tal como este Despacho ha sostenido en consultas anteriores¹, las personas contratadas bajo servicios especiales, se consideran funcionarios al servicio del Estado.

En respuesta a la segunda interrogante, este Despacho es de la opinión que de conformidad con la Ley 63 de 2 de diciembre de 2016, “Que dicta el Presupuesto General del Estado para la Vigencia Fiscal de 2017”, la Ley 51 de 27 de diciembre de 2005 “Que reforma la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social y dicta otras disposiciones” y el artículo 732 del Código Fiscal, a los honorarios de los contratos por servicios especiales le son aplicables las siguientes deducciones: 1) Deducción de Seguridad Social, en tal sentido, el patrono o entidad contratante, es responsable de recaudar las cuotas obreros-patronales y remitirlas oportunamente a la Caja de Seguro Social, y; 2) la deducción del impuesto sobre la renta.

En relación a su tercera interrogante, señalamos que, conforme lo dispone el artículo 732 del Código Fiscal, a las remuneraciones de aquellas personas contratadas por servicios especiales, se le deben deducir los montos en concepto de impuesto sobre la renta.

Una vez señalado nuestro criterio, procede este Despacho a exponer los argumentos y consideraciones que le sirvieron de sustento para llegar a dicha conclusión.

Fundamento del criterio de la Procuraduría de la Administración.

Sobre el supuesto de hecho al cual se refiere la primera interrogante de su consulta, primeramente, debemos indicar que en Consulta No. 74-16 de 18 de julio de 2016, absuelta al Instituto Conmemorativo Gorgas de Estudios de la Salud, este Despacho, al examinar la naturaleza de las contrataciones por servicios especiales, indicó que la relación laboral existente entre el particular y la Administración Pública, se enmarca en la prestación o satisfacción de un servicio público. El personal contratado bajo servicios especiales, es un personal que entra a la Administración a prestar un servicio público que complementa la plantilla de estructura de puestos, en razón de la carencia del puesto o cargo no contemplado en la estructura.

En la doctrina, este es un modelo de función pública sui generis. Se ha denominado a esta corriente doctrinal de “neutralidad constitucional”, porque básicamente sostiene que la Constitución no se ha decantado de manera explícita por la preeminencia de uno u otro régimen de empleo público, sino que deja a un momento posterior, el de elaboración de la normativa de rango legal, el cometido de definir el modelo en cada circunstancia coyuntural. (Idelfonso Huertas, Rosa María. Tres modelos comparados de función pública y sus procesos de selección. Instituto Andaluz de la Administración Pública; Sevilla-España; 2004. Pág. 225).

En tal sentido, nos encontramos ante un contrato de naturaleza especial de Derecho Público, celebrado entre un ente público y un particular o un funcionario público, para la prestación de un servicio público, en un cargo o puesto no contenido en la estructura de puestos, complementando así la plantilla. Como contraprestación del servicio público, recibe una remuneración, sujeto a un horario, y además puede ser sujeto disciplinable.

¹ Consulta No. 74-16 de 18 de julio de 2016, absuelta al Instituto Conmemorativo Gorgas de Estudios de la Salud.

Es decir, está incluido en la plantilla de personal de la institución y obligado a cumplir las normas administrativas que regulan dicha entidad pública, es decir, reglamento interno y será sujeto a las normas disciplinarias de la entidad respectiva y la Ley 9 de 1994 de Carrera Administrativa o cualquier otra norma especial aplicable, dependiendo del caso.

Distinción entre funcionario público empleado mediante contrato y los casos de contratos personales o servicios profesionales.

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

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

...

Es posible por tanto, ingresar al servicio público mediante un contrato en vez del nombramiento en virtud de un Decreto (si es a nivel de Gobierno central); una resolución, (tratándose de instituciones autónomas). **A las personas así nombradas se les descuentan del salario, sueldo o remuneración que reciben los montos correspondientes al Impuesto sobre la Renta, Seguro Social y Seguro Educativo...**” (Extraído de la Consulta C-154-de 26 de julio de 1993).

De lo anterior, se colige la posibilidad de entrar a la Administración Pública, por distintas modalidades, entre las que podemos destacar los contratos por servicios especiales, con el correlativo deber del Estado de hacerle los descuentos de Ley; distinto a los servicios profesionales, los cuales se prestan servicios de forma autónoma, y se cargan al reglón de Consultoría, sujetando dicha contratación al procedimiento establecido en la Ley de Contrataciones Públicas.

En cuanto a este último punto de reflexión, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia de 6 de agosto de 2014 señaló lo siguiente:

“ ...

Así por ejemplo es evidente que **al celebrar una contratación con el Estado, el particular** se ve inmerso en una gama de responsabilidades y supervisiones, como son un control previo y control posterior en la Contraloría General de la República, una licitación pública, transparencia, publicidad, así como cualquier cláusula que sea establecida en el contrato, o pliego de peticiones, pero esos son requisitos y condiciones a las que se someten las personas naturales y jurídicas que negocien con el Estado, y esas obligaciones o condiciones que deben cumplir no los convierten en servidores públicos.

Lo anterior obedece a que un contrato público consiste en "un acuerdo de voluntades, celebrando conforme a Derecho, entre dos entidades estatales o un ente estatal en ejercicio de la función administrativa y un particular, sea persona natural o jurídica o consorcio o asociación accidental, nacional o extranjero, del cual surgen derechos y obligaciones para ambas partes y cuya finalidad es de carácter público" (Cfr. **Artículo 2, numeral 17 del Texto Único de la Ley 22 de 27 de junio de 2006**).

De igual manera, esas personas naturales y jurídicas, están sometidas penalmente, haciendo extensivo en los delitos contra la administración pública (peculado), porque la norma tutela los intereses del Estado, y el bien protegido, resulta ser el Estado, de allí que por esa razón están sometidos a controles, fiscalizaciones, supervisiones, escrutinios, y en fin a que sea público y transparente, cualquier concesión, construcción que se haga para el Estado.

En ese sentido, a juicio del Pleno no se debe confundir la calidad de servidor público con el hecho de que la persona desempeñe una actividad que guarde relación con las funciones de administrar justicia "como por ejemplo acontece en el caso de los liquidadores de un banco, contra los cuales se ha pretendido interponer demandas de amparo como si fueran funcionarios públicos y respecto a lo cual esta Superioridad ha reiterado que no son funcionarios público, **sino mandatarios de una sociedad en liquidación** (Cfr. Sentencia de 2 de octubre de 1991, EXPORT BUSINESS vs. Liquidadores de Banco Sur). (Cfr. Sentencia del Pleno de 10 de julio de 1998), **o con aquellas personas naturales o jurídicas que hayan celebrado con el Estado contrato de arrendamiento, concesión, desarrollo de construcciones o servicios**.

De allí que, la definición de servidor público incluida en el artículo 123 numeral 103, **el párrafo que incluye a los particulares que manejen fondos o que celebren contrataciones públicas en fin**

cualquier particular que tenga relación con el Estado, colisione con la definición que establece la Constitución Nacional, de servidor público, porque como hemos venido expresando estos son nombrados por el Estado y, prestan un servicio por el cual recibe una remuneración y un particular que maneje fondos o que celebre contratos con el Estado no es un servidor público, **no está nombrado en ningún cargo público, ni forma parte de la planilla estatal.**” (El resaltado y subrayado es nuestro).

Volviendo sobre esta primera interrogante, es preciso manifestar que la figura del contrato por servicios especiales está regulada por el artículo 265 de la Ley 63 de 2 de diciembre de 2016, “Que dicta el Presupuesto General del Estado para la Vigencia Fiscal de 2017”, que a la letra dice:

“Artículo 265. Servicios Especiales. Los servicios especiales comprenden los servicios prestados por profesionales, técnicos o personas naturales **que no son empleados públicos, siempre que no se tengan cargos similares en la Estructura de Puestos de la entidad.** Se podrá cargar a esta partida la contratación de funcionarios públicos, cuando éstos obtengan licencia sin sueldo de la institución donde laboran y los servicios sean prestados en una institución distinta a la que concede la licencia.

Los honorarios mensuales para este tipo de contratación no excederán el monto equivalente de tres mil balboas (B/.3,000.00) mensuales, y la autorización se otorgará de acuerdo con el detalle incluido en el Presupuesto General del Estado. Aquellos contratos que por la calidad del servicio excedan el monto establecido, deberán contar con la autorización del Órgano Ejecutivo. Dichas contrataciones tendrán que reflejar la siguiente información: tipo de servicio especial requerido, número de meses y monto de la cuantía mensual y total, y **disponibilidad presupuestaria para cubrir las contribuciones a la seguridad social.**

Los pagos a estos honorarios se podrán hacer mensualmente o en forma parcial contra informe de avance, y el pago final contra la aprobación del producto final de los servicios contratados, de acuerdo con la Estructura de Puestos, previamente autorizada y registrada por el Ministerio de Economía y Finanzas.

PARÁGRAFO: Los contratos por servicios especiales requerirán la autorización e incorporación en el sistema de registro presupuestario bajo la administración del Ministerio de Economía y Finanzas. Se remitirá constancia de estos registros a la Comisión de Presupuesto de la Asamblea Nacional.”

Como puede observarse, aquellas personas contratadas por servicios especiales en una entidad pública, son empleados públicos, siempre que no ocupen un cargo similar a los contemplados dentro de la estructura de puestos de la entidad pública contratante.

Tal como se ha apuntado en líneas precedentes, la Ley Presupuestaria, establece la posibilidad de que un particular realice o preste un servicio público, ocupando un cargo en la plantilla como complemento de aquéllos que no están contenidos en la estructura de puesto; asimismo permite la contratación de funcionarios, una vez obtengan licencia sin sueldo de la entidad donde laboran para que presten un servicio público en otra institución.

A juicio de este Despacho, esta especie de contratación de naturaleza laboral, sui generis, también representa una forma importante de entrar al servicio público, es decir, mediante una contratación por servicios especiales, figura que evolucionó a partir del año 2007, al disponerse en estos casos, los descuentos de ley. Al entablarse una relación con el Estado-Patrono, se origina una obligación frente al ejercicio público que debe cumplir el particular que presta un servicio público bajo condiciones de dependencia económica y subordinación jurídica, y sujeto al régimen disciplinario.

Sobre este tema, la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, en Sentencia de 18 de febrero de 2009, señaló, en su parte medular, lo siguiente:

“... tal y como lo ha señalado esta Sala en distintos pronunciamientos, se entiende que existe subordinación jurídica en los siguientes supuestos: a) cuando el trabajador se encuentra obligado a laborar bajo la autoridad, mando y control del empleador, b) cuando el trabajador está obligado a realizar el trabajo convenido personalmente “con la intensidad, cuidado y eficiencia que sean compatibles con sus fuerzas, aptitudes, preparación y destreza (artículo 126, numeral 1 del Código de Trabajo); c) cuando el trabajador o empleado está obligado a prestar servicios en el tiempo convenido, y en la forma y modalidades que le sean indicadas por el empleador de acuerdo con el contrato y dentro del marco de los fines de la organización de la empresa; d) cuando el trabajador debe rendir sus tareas en el lugar convenido.

...

... que ante la falta de evidencias sobre la existencia de subordinación jurídica, la prueba de la dependencia económica determina que se califique como relación laboral existente...”

De lo expuesto se colige, que tanto la subordinación jerárquica como la dependencia económica son elementos esenciales que determinan si la relación laboral es dependiente o autónoma (reemplaza la deficiencia en la estructura de puestos de la institución). En tal sentido, el particular que presta un servicio público, y está ocupando un cargo como complemento en la estructura de cargos, a juicio de este despacho, se le considera servidor público y está sujeto a la aplicación de las normas reglamentarias y disciplinarias. También debemos observar que, sea una u otra situación en el caso que nos ocupa, igual estarán sujetos al régimen obligatorio de seguridad social, es decir, el Estado-Patrono deberá retenerles las cuotas obreros patronales y remitirlas a la entidad de seguridad social.

Por lo tanto, esta Procuraduría de la Administración es del criterio que el Contrato por Servicios Especiales, contenido en el artículo 265 de la Ley 63 de 2 de diciembre de 2016, “Que dicta el Presupuesto General del Estado para la Vigencia Fiscal de 2017”, se refiere a aquellos contratos de naturaleza laboral mediante los cuales se brindan servicios por profesionales, técnicos y por personas naturales que no sean empleados públicos, siempre que no se tengan cargos similares en la estructura de puestos de la entidad; razón por lo cual, según criterio de este Despacho mantenido en consultas anteriores, las personas contratadas bajo servicios especiales, se consideran funcionarios al servicio del Estado.

Del mismo modo, consideramos oportuno señalar que, a juicio de este Despacho, el Ministerio de Economía y Finanzas debe proceder a desarrollar, en futuras normativas, la figura del personal contratado por servicios especiales, de tal modo que dicha figura quede suficientemente clara y sea de fácil análisis para todas las Entidades que componen el Gobierno Central.

Por otra parte, sobre “Que deducciones se le aplican a los honorarios de los contratos por servicios especiales” y si “es aplicable a los contratos por servicios especiales la deducción del impuesto sobre la renta, conforme lo dispone el artículo 732 del Código Fiscal”, en primer lugar, tenemos a bien indicar que dentro del régimen de seguridad social normado por la Ley 51 de 2005, la situación jurídica de las personas contratadas por el Estado bajo la modalidad de servicios especiales, se encuentra regulada en el artículo 84, Capítulo V, sobre los “Asegurados”, que establece lo siguiente:

“Artículo 84. Afiliación de personas que brindan servicios profesionales al Estado. Es deber del Estado verificar la afiliación a la Caja de Seguro Social de las personas, nacionales o extranjeras, que contrate bajo la modalidad de servicios profesionales en la medida que desempeñen funciones iguales o similares a las que figuren en la estructura de cargos de la respectiva institución. Si estas no estuvieren afiliadas, será responsabilidad del Estado, dentro de los primeros seis días hábiles, contados a partir del inicio de la contratación, afiliarlos al régimen de la Caja de Seguro Social. El Estado quedará eximido de esta responsabilidad si el contratado ya estuviera afiliado”. (El resaltado y subrayado es del Despacho).

De conformidad con esta disposición, el Estado es responsable de incorporar al régimen de Seguridad Social a las personas que contrate bajo la modalidad de servicios profesionales, los cuales, como hemos señalado con anterioridad, se encuentran comprendidos dentro de la categoría de servicios especiales, conforme lo consigna el artículo 265 *lex cit.*

Por lo tanto, en respuesta a la segunda interrogante, este Despacho es de la opinión que de conformidad con la Ley 63 de 2 de diciembre de 2016, “Que dicta el Presupuesto General del Estado para la Vigencia Fiscal de 2017” y la Ley 51 de 27 de diciembre de 2005 “Que reforma la Ley Orgánica de la Caja de Seguro Social y dicta otras disposiciones”, todo trabajador al servicio del Estado, incluyendo los contratados por servicios especiales, quedan sujetos al régimen obligatorio del Seguro Social. En tal sentido, el patrono o entidad contratante, es

responsable de recaudar las cuotas obreros-patronales y remitirlas oportunamente a la Caja de Seguro Social.

En este orden de ideas, sobre las deducciones del impuesto sobre la renta a las personas contratadas en concepto de servicios profesionales, el Código Fiscal en su artículo 732 establece lo siguiente:

“Artículo 732.

La Contraloría General de la República, las entidades autónomas del Estado y los municipios deducirán y retendrán mensualmente o cuando se paguen, de los sueldos, dietas, pensiones, ingresos por gastos de representación, bonificaciones, honorarios y demás remuneraciones por servicios personales o profesionales que devenguen los empleados públicos, así como las personas contratadas en concepto de servicios profesionales, las sumas que estos deban al Tesoro Nacional en concepto del impuesto sobre la renta, y expedirán a dichos empleados los recibos que correspondan a las deducciones que se hagan.

Las deducciones que así haga la Contraloría no serán consideradas como disminuciones en el monto de los respectivos sueldos; por tanto, estarán sujetos también al pago del impuesto, deducido y retenido en la forma expresada, todos los empleados públicos cuyos sueldos no puedan ser deducidos durante un período determinado conforme a la Constitución Nacional o a las leyes especiales.”

Por su parte, esta Procuraduría de la Administración mediante la consulta No. C-22-07², de 2 de febrero de 2007, al tratar sobre el presente tema, se pronunció en los siguientes términos:

“...el artículo 732 del mismo cuerpo legal, subrogado por el artículo 24 de la Ley 6 de 2005, establece la obligación de la Contraloría General de la República, las entidades autónomas del Estado y los municipios, de **deducir y retener, mensualmente o cuando se paguen, de los sueldos, dietas, pensiones, ingresos por gastos de representación, bonificaciones, honorarios y demás remuneraciones por servicios personales o profesionales que devenguen** los empleados públicos, así como **las personas contratadas en concepto de servicios profesionales, las sumas que éstos deban al Tesoro Nacional en concepto del impuesto sobre la renta,** para lo cual expedirán a dichos empleados los recibos que correspondan a las deducciones que se hagan.

...

² Consulta absuelta a la Universidad Tecnológica de Panamá.

En atención a las normas antes citadas, el salario recibido por un profesor de tiempo completo o de tiempo parcial, al igual que el pago que éste perciba por servicios profesionales cuando brinda alguna asesoría, forman parte de los tipos de ingresos económicos que, para los efectos tributarios, conforman la renta bruta, por lo que este Despacho es de opinión, que los mismos deben ser tomados en cuenta al momento de hacer la retención del impuesto sobre la renta, ya sea por parte de la Contraloría General de la República o, en este caso en particular, por la entidad autónoma facultada para actuar como agente de retención o de captación de impuestos.”

Por las consideraciones antes expuestas, este despacho es del criterio que, conforme lo dispone la normativa recién transcrita, a las remuneraciones por servicios especiales que devenguen los empleados públicos, así como las personas contratadas en concepto de servicios profesionales, se le deben deducir los montos en concepto de impuesto sobre la renta, es decir que a los contratos por servicios especiales, le es, en efecto, aplicable la deducción del impuesto sobre la renta conforme lo dispone el artículo 732 del Código Fiscal.

Atentamente,


Rigoberto González Montenegro
Procurador de la Administración



RGM/skdf