

cual el señor Contralor General de la República les informa que su despacho ha dado instrucciones "para que cualquier reclamación concerniente al pago de sobresueldos, aumentos por cambios de categoría, permanencias, reclasificaciones y demás, comprendidos entre el 10 de octubre de 1989 y el 27 de julio de 1990, no sea admitida como deuda pagadera mediante Títulos Prestacionales". A juicio del resto de los Magistrados, las pruebas rechazadas en nada desvirtúan la legalidad del acto que se impugna, por lo que lo procedente es, pues, confirmar el auto apelado.

En consecuencia, el resto de los Magistrados que integran la Sala Tercera (Contencioso Administrativa) de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, CONFIRMAN el auto dictado el 21 de abril de 1994 por la Magistrada Sustanciadora, por medio del cual se rechazan las pruebas antes citadas, presentadas por el Lcdo. Carlos Ayala, dentro del proceso contencioso administrativo de nulidad promovido por el Secretario General de la Federación Asociaciones y Organizaciones de Servidores Públicos para que se declare nula por ilegal la Circular 38 Dispro de 7 de abril de 1993, emitida por el Contralor General de la República.

Notifíquese y Cúmplase.

(fdo.) DÍDIMO RÍOS VÁSQUEZ
 (fdo.) EDGARDO MOLINO MOLA
 (fdo.) ANAIS BOYD DE GERNADO
 Secretaria

==xx==xx==xx==xx==xx==xx==xx==xx==

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN PRESENTADA POR LA FIRMA COCHEZ, CASTILLO Y ASOCIADOS EN REPRESENTACIÓN DE BORIS MELÉNDEZ-AVEN, PARA QUE SE DECLARE NULA POR ILEGAL, LA RESOLUCIÓN N° 14 DE 18 DE FEBRERO DE 1993, EXPEDIDA POR EL MINISTERIO DE HACIENDA Y TESORO. MAGISTRADO PONENTE: EDGARDO MOLINO MOLA. PANAMÁ, SEIS (6) DE OCTUBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CUATRO (1994).

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA.

VISTOS:

La firma forense **COCHEZ, CASTILLO Y ASOCIADOS**, actuando en representación de **BORIS MELÉNDEZ-AVEN** ha presentado demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción con el fin de que se declare nula por ilegal, la Resolución N° 14 de 18 de febrero de 1993, expedida por el Ministerio de Hacienda y Tesoro, mediante la cual se declaró improcedente la denuncia que por defraudación fiscal contra la empresa **REFINERÍA PANAMÁ, S. A.** había interpuesto el señor **MELÉNDEZ-AVEN**.

Considera el recurrente que el acto administrativo acusado es violatorio del artículo 987 del Código Fiscal.

De la demanda instaurada se corrió traslado al señor Procurador de la Administración, quien mediante Vista Fiscal N° 180 de 14 de abril de 1994 procedió a oponerse a las pretensiones de la parte demandante.

De igual forma se dio traslado al señor Ministro de Hacienda y Tesoro para que rindiese informe explicativo de actuación, el cual consta a folios 35-37 del expediente.

Como tercer coadyuvante en la demanda ha comparecido la Empresa Refinería Panamá, S. A., acreditando interés directo en las resultas del proceso, y quien se ha opuesto a la pretensión de la parte actora, solicitando al Tribunal que ésta sea desestimada.

Una vez surtidos todos los trámites legales establecidos para esta clase de procesos, procede la Sala Tercera a desatar la controversia instaurada y a externar lo siguiente:

El negocio que nos ocupa tiene su origen en una denuncia por supuesta defraudación fiscal presentada ante el Ministerio de Hacienda y Tesoro por parte de **BORIS MELÉNDEZ-AVEN**, esgrimiendo como fundamento legal el artículo 967 del Código Fiscal, en la cual según el denunciante, ha incurrido la Empresa Refinería Panamá, S. A. al momento de proceder a la celebración del Contrato N° 35 con el Estado, sin que la empresa hubiese procedido a la cancelación del **impuesto de timbre** correspondiente, omitiendo la adhesión al documento suscrito, de los timbres fiscales. En criterio del denunciante, el monto de la defraudación ascendía a la cantidad de B/.77,600.00, en virtud de que el valor mínimo de la contratación era de B/.77,600.000.00.

El mencionado artículo 967 numeral 2 del Código Fiscal es del tenor siguiente:

"Artículo 967. Llevarán estampillas por valor de diez centésimos de balboa (B/.0.10):

...

2° Todo documento en que conste un acto, contrato u obligación por suma mayor de diez balboas (B/.10.00), que no tenga impuesto especial en este Capítulo y verse sobre asunto o negocio sujeto a la jurisdicción de la República, por cada cien balboas (B/.100.00) o fracción de ciento del valor expresado en el documento."

En la instancia gubernativa correspondiente, el Señor Ministro de Hacienda y Tesoro, como funcionario encargado de conocer de la denuncia presentada, declaró improcedente la misma, señalando al proponente, entre otros razonamientos, que el impuesto de timbre causado por la contratación era de sólo B/.1,000.00, puesto que así había quedado establecido en el contrato, y que la obligación de cancelación de tal impuesto aún no había surgido para la sociedad contratante al momento de presentación de la denuncia, toda vez que el Contrato N° 35 estaba sometido a los rigores de su aprobación mediante Ley, para que éste pudiese perfeccionarse, entrar en vigor y generar derechos y obligaciones para los contratantes.

La parte demandante considera, sin embargo, que la Empresa Refinería Panamá, debió ser sancionada por el incumplimiento de lo establecido en el artículo 967 antes citado, y considera, por tanto, que se ha infringido lo dispuesto en el artículo 987 del Código Fiscal, cuyo texto legal reproducimos a continuación:

"Artículo 987. Los que otorguen, admitan, presenten, transmitan o autoricen documentos sin que en éstos aparezca que se ha pagado el impuesto correspondiente, serán sancionados con multa no menor de diez (10) veces ni mayor de cincuenta (50) veces la suma defraudada."

Al motivar el cargo de ilegalidad propuesto, la parte actora ha señalado:

"La Resolución N° 14 de 18 de febrero de 1993, impugnada por ilegal, viola el artículo 987 del Código Fiscal en el concepto de infracción literal de los preceptos legales, esto es, por violación directa por comisión.

Una vez comprobada por el Ministerio de Hacienda y Tesoro la existencia del Contrato desde el 15 de septiembre de 1992, sin cumplir REFINERÍA PANAMÁ, S. A. con la obligación de colocar o adherir los timbres en la cara del papel donde SALVADOR SÁNCHEZ J., Presidente y Representante Legal de Refinería Panamá S. A., firmó el Contrato N° 35 de 15 de septiembre de 1992, tal como quedó señalado y demostrado en la denuncia, la obligación del Ministerio de Hacienda y Tesoro era de acceder estimatoriamente a lo pedido en la denuncia; pero, como no lo hizo, violó el artículo 987 del Código Fiscal, en el concepto indicado, al dejar a la infractora fiscal REFINERÍA PANAMÁ, S. A. sin la correspondiente sanción."

Continúa expresando el recurrente que su disconformidad con la negativa del Ministerio de Hacienda y Tesoro en este caso surge, toda vez que esta entidad ministerial ha confundido la existencia del contrato N° 35 con el momento de su eficacia. En concepto del demandante, el contrato tiene existencia con anterioridad a la Ley que le concede su aprobación, por lo que en el negocio sub-júdice la obligación de la empresa REFINERÍA PANAMÁ, S. A. surge desde el momento en que la persona autorizada por la empresa procedió a firmar el documento contentivo del contrato.

En virtud de estos razonamientos, estima el actor que, por un lado, debe aplicarse a la empresa la sanción prevista en el texto del artículo 987 del Código Fiscal supratranscrito, que según sus cálculos asciende a B/.3,880,000.00, y se considera legitimado para percibir, una vez se proceda al cobro de la sanción fiscal, una cuarta parte de la suma que debe cancelar la sociedad **REFINERÍA PANAMÁ, S. A.** al Estado.

Esta Superioridad procede al análisis de los argumentos vertidos por la parte actora, y a realizar un enjuiciamiento jurídico de la pretensión del recurrente, en vías de determinar si en el negocio que nos ocupa se ha producido la transgresión aducida. Para ello es indispensable deslindar dos situaciones medulares en el proceso:

1. Si el Estado efectivamente posee un crédito a su favor, proveniente del impuesto de timbre supuestamente dejado de pagar por la empresa **REFINERÍA PANAMÁ, S. A.** en relación al contrato N° 35 aprobado mediante Ley 31 de 31 de diciembre de 1992; y
2. En el caso de que se determinase que tal crédito efectivamente existe y que no fue cancelado en los términos de Ley, sería procedente precisar de manera exacta a cuánto ascendería la sanción aplicable, para lo cual se requiere concretar el

monto de la defraudación, o a cuánto ascendía el impuesto dejado de pagar.

La Sala Tercera estima pertinente resaltar en primer término, que la norma acusada por la parte actora en su libelo no es el artículo 967 numeral 2 del Código Fiscal que establece la obligación de adherir estampillas fiscales por valor de diez centésimos de balboa por cada cien balboas, a todo documento donde conste un contrato que verse sobre asunto sujeto a la jurisdicción de la República. El actor encamina su acción contra la supuesta conculcación de la norma que impone sanción a quien no cumpla con el impuesto de timbre correspondiente.

Considera el Tribunal que esta situación es limitante para los efectos de examinar de manera apropiada la pretensión de la parte demandante, toda vez que la sanción fiscal sólo puede producirse en caso de incumplimiento de la obligación tributaria, por cuanto es preciso probar la conducta (omisiva en este caso) de quien soporta la carga del tributo (sujeto pasivo del tributo) antes de solicitar la aplicación de la sanción.

El concepto de infracción tributaria, según expone Fernando Sainz de Bujanda en su texto de Lecciones de Derecho Financiero, presupone una conducta contraria a una norma jurídica tributaria. Parte pues del principio de que sólo puede haber infracción tributaria cuando se trata de acciones y omisiones tipificadas en las leyes; la tipicidad es un elemento sustancial de la infracción tributaria, a la que le está aparejada como consecuencia, la sanción correspondiente.

Según se desprende de la exposición del recurrente, el sujeto activo en la alegada infracción tributaria, es en este caso la empresa **REFINERÍA PANAMÁ, S. A.**, por haber omitido la cancelación del impuesto de timbre en el contrato que suscribió con el Estado, resultando el fisco lesionado por ser el Estado el sujeto pasivo de la infracción o titular del crédito tributario.

Resaltamos estos conceptos para evidenciar lo trascendente de que la parte actora pudiese primero sentar en el convencimiento del Tribunal de manera fehaciente, que la empresa Refinería Panamá estaba obligada a cancelar el impuesto a que alude el artículo 967 del Código Fiscal, para entonces concluir que su omisión le acarrearía la sanción tributaria contemplada en el propio Código Fiscal.

El artículo 987 del citado cuerpo legal establece dos clases de sanción tributaria a quien no cumpla con el impuesto de timbre correspondiente: la privación del derecho de libertad personal, o la **sanción pecuniaria o multa**, que ha solicitado el demandante sea aplicada en este caso a la empresa.

EXTEMPORANEIDAD DE LA DENUNCIA PRESENTADA

Un punto fundamental y previo que debe ser destacado, antes de entrar en las otras incidencias del negocio, radica en que, tal como dejó expuesto el señor Ministro de Hacienda Y Tesoro al conocer de la denuncia presentada por **BORIS MELÉNDEZ-AVEN**, al momento de presentarse la denuncia en comento, el contrato N° 35 aún no había recibido la aprobación legislativa, por lo que mal podía considerarse que la empresa había incurrido en una infracción tributaria.

A foja 35 del expediente, en el informe de conducta presentado, el referido funcionario destacó:

"A la fecha de presentación de la meritada denuncia ante el Ministerio de Hacienda y Tesoro, esto es, el día 15 de diciembre de 1992, el Contrato N° 35, celebrado entre EL ESTADO y la sociedad denominada REFINERÍA PANAMÁ, S. A. no estaba vigente, toda vez que, de conformidad con la cláusula trigésimo novena de dicho negocio jurídico, éste entraba en vigor a partir de la vigencia de la Ley que aprobara su celebración.

En efecto, la entrada en vigencia de dicho contrato estaba sujeta a la aprobación del mismo por la Asamblea Legislativa, la cual para esos efectos, expidió la Ley N° 31 de 31 de diciembre de 1992, publicada en la Gaceta Oficial N° 22,198 de 6 de enero de 1993. ...

Aún cuando la cláusula décimo novena del contrato N° 35 dispone, como obligación de la empresa REFINERÍA PANAMÁ, S. A. el pago del impuesto de timbre, dicha obligación no era exigible sino hasta cuando el mencionado acto jurídico entrara en vigor, situación ésta que, tal como queda dicho, se configuró al aprobarse, por parte de la Asamblea Legislativa, la Ley N° 31 de diciembre de 1992 ..."

En esta misma línea de pensamiento se expresa el señor Procurador de la Administración, quien en su Vista Fiscal N° 180, manifestó:

"Por otro lado observamos que la causa por la cual el Ministerio de

Hacienda y Tesoro denegó la pretensión de la denuncia se funda en la extemporaneidad, por cuanto que al momento en que se interpuso la denuncia (15 de diciembre de 1992), el contrato no había sido aprobado por la Asamblea Legislativa, siendo que sin este trámite que es una exigencia para su eficacia, no podría aplicarse ni exigirse el cumplimiento de cláusula alguna del mismo, ya que sólo después de su aprobación y promulgación en la Gaceta Oficial, por ser un Contrato Ley, podía concedérsele vigencia y ambas partes podían requerir de la otra la observancia, cumplimiento y beneficios de cualquier índole que surgieran del mismo.

Como quiera que la denuncia se interpuso con antelación a la aprobación del Contrato, por parte de la Asamblea Legislativa resulta a todas luces inoportuna y el rechazo por parte del Ministerio de Hacienda y Tesoro es una medida ajustada a la Ley. En efecto, esa denuncia es una especulación para si la empresa no cumplía, pero ese cumplimiento estaba subordinado a la aprobación de la Asamblea Legislativa, lo cual se dio el 31 de diciembre de 1992 y se promulgó en la Gaceta Oficial el 6 de enero de 1993. ...

El Contrato Ley de REFINERÍA PANAMÁ, S. A. al momento de la denuncia no estaba en condiciones de hacer exigible los timbres que la Ley autoriza y por otro lado tal como lo expresa en el informe de conducta del Ministerio de Hacienda y Tesoro, tan pronto fue promulgado en la Gaceta Oficial la empresa dio cumplimiento a la cláusula especial que establecía una suma diferente en concepto de impuestos de timbres en este acto".

De la disquisición adelantada por la Sala Tercera en vías de determinar si le cabe o no razón al recurrente, el Tribunal conceptúa que la circunstancia de extemporaneidad citada ut-supra basta para evidenciar que el rechazo de la denuncia presentada ante el señor Ministro de Hacienda y Tesoro era lo procedente; sin embargo, la Sala procede a deslindar otras situaciones planteadas que merecen consideración, habida cuenta de las imputaciones de ilegalidad que se endilgan al acto administrativo acusado.

EL IMPUESTO DE TIMBRE CAUSADO POR EL CONTRATO-LEY ENTRE REFINERÍA PANAMÁ Y EL ESTADO

Un punto medular de la litis instaurada, descansa en identificar dónde se encuentra establecido el supuesto impositivo de timbraje aplicable al caso de la contratación suscrita.

En este orden de ideas, es preciso indicar que el Título VIII del Libro Primero del Código Fiscal regula la normativa general aplicable al **Impuesto de Timbre**, el cual puede hacerse efectivo mediante papel sellado, estampillas y boletos timbres, según sea el caso.

Específicamente, en cuanto al uso de estampillas, los artículos 963 al 981 han establecido qué tipo de documentación requiere su utilización, aplicándose de manera general a las contrataciones, el impuesto contenido en el artículo 967 del Código Fiscal. Esta norma sin embargo, está revestida de un carácter de generalidad, puesto que el artículo 973 del mismo cuerpo legal establece en su numeral 27° que no causarán el impuesto de timbre todo lo que se exceptúe en una ley especial.

Partiendo de esta premisa debemos señalar que el contrato-ley N° 35 incorporó una serie de cláusulas especialísimas, que, por un lado, le concedían ciertas exoneraciones y beneficios fiscales a la sociedad contratante, y que, por otro, introducían cláusulas de carácter exorbitante, evidenciando la naturaleza administrativa del contrato suscrito.

Se exceptuaba de manera explícita de tales exoneraciones, entre otros, el pago del impuesto de timbre, tal como se observa en la cláusula décimo novena ordinal f) del contrato-Ley, que por tanto debía cancelarse al Estado. Sin embargo, la cláusula trigésima novena del contrato establece textualmente:

"TRIGÉSIMA NOVENA. El presente contrato entrará en vigor a partir de la vigencia de la ley que apruebe su celebración y el mismo causará el pago de la suma de B/.1,000.00 en concepto de impuesto de timbres, que correrán por cuenta de la EMPRESA." (Subrayado es nuestro)

Del texto transcrito se desprende de manera palmaria la determinación del Estado de que se cancelara el impuesto de timbre, pero conforme quedaba estipulado en el contrato-Ley, determinándose que el impuesto causado tenía un monto total de B/.1,000.00.

Si la estipulación antes comentada se analiza a la luz de la cláusula

trigésima sexta del referido contrato-Ley, no cabe duda de que la voluntad del Estado está encaminada a sentar las pautas para una relación contractual individualizada, donde el contrato se convierte en la ley formal entre las partes, y cuyas estipulaciones se aplican con prioridad a cualquier otra disposición con rango de Ley.

Así, la cláusula antes comentada ha establecido:

"TRIGÉSIMA SEXTA. El presente contrato será la norma legal entre las partes y el mismo se regirá por las leyes actualmente en vigor y que rijan en el futuro en la República de Panamá que le sean aplicables, excepto en la medida en que tales leyes o disposiciones legales le sean contrarias o sean inconsistentes o incompatibles con este contrato ..."
(Subrayado es nuestro).

En este sentido, el Señor Ministro de Hacienda y Tesoro la rendir su informe explicativo de actuación señaló:

"En relación a la cuantía del impuesto de timbre causado por razón de la celebración del acuerdo jurídico antes comentado, es menester destacar que se impone la aplicación de lo contenido en la cláusula trigésimo novena del mismo, y no lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 967 del Código Fiscal, toda vez que, de acuerdo con las reglas de la hermenéutica legal indicadas en el artículo 14 del Código Civil, la disposición que fija en mil balboas (B/.1,000.00) el impuesto de timbre, contenida en la cláusula trigésimo novena, tiene aplicación preferente por ser relativa a un asunto especial o particular y su expedición es posterior a lo contenido en el inciso 2° del citado artículo 967."

En su exposición, el demandante ha vertido ciertas ideas relativas a la naturaleza de las cláusulas contractuales, señalando que es la Ley general la que debe aplicarse en este caso y no lo dispuesto en el contrato suscrito, y que así quedó evidenciado en la resolución de 24 de mayo de 1994 proferida por el Pleno de la Corte Suprema, al no admitir la advertencia de inconstitucionalidad presentada por el demandante en relación a una de las cláusulas del contrato, indicando que no puede advertirse la inconstitucionalidad de una cláusula contractual.

Esta Sala observa, que el Pleno de la Corte en aplicación a lo dispuesto en el artículo 203 de la Constitución Nacional, lo que señaló al advirtiente fue que "las cláusulas contractuales no forman parte de la categoría normativa, legal y reglamentaria, a la que el Estatuto Superior le reconoce la virtud de generar este proceso constitucional, toda vez que no integran el elenco de disposiciones susceptibles de ser utilizadas para el perfeccionamiento del acto jurisdiccional que decide la pretensión ..." (Subrayado es de la Sala).

La Sala Tercera es del criterio de que el Estado convino los términos de la contratación, incluyendo cláusulas de aplicación especial para la relación contractual; lo pactado tenía que ser respetado, y por ende, el impuesto que se causaría era el contemplado en el contrato, que fuere aprobado mediante Ley de la República, y que sería la norma legal aplicable entre las partes con preeminencia a cualquier otra disposición de carácter legal que fuese contraria o incompatible, como sería el caso del artículo 967. El contrato administrativo, y en particular el examinado en este caso, es una especie dentro del género contrato, cuya especificidad está dada por la singularidad de sus elementos, caracteres y efectos; en suma, por su régimen jurídico propio.

Sin duda, el Contrato-Ley puede modificar otra Ley en cuanto a que se pueda o no aplicar la Ley modificada al contrato, tal como lo dispone la cláusula trigésimo sexta. Es más, el contrato aprobado por la Ley 31 de 1992 no podría ser demandado de ilegal, por tener igual grado de jerarquía que la Ley, máxime cuando el propio contrato-Ley establece que prevalece lo dispuesto en él, en caso de existan disposiciones legales que le sean contrarias.

Es conveniente destacar que el Pleno de la Corte Suprema, en sentencia de 14 de enero de 1980, al examinar una demanda de inconstitucionalidad presentada contra el Contrato de Asociación entre la Corporación de Desarrollo Minero de Cerro Colorado y Texas Gulf Inc., autorizado mediante la Ley 9 de 1976, al referirse al hecho de que en tal contratación se hubiese incluido una cláusula que hacía prevalecer lo acordado en el contrato con preeminencia a leyes que le fueren contrarias destacó:

"En cuanto al segundo vicio de inconstitucionalidad invocado por el recurrente, y que hace consistir en que la cláusula cuadragésima del contrato impugnado viola los artículos 1°, 15, 20, 188 y 226 Ordinal 5° de la Constitución, al disponer que a ese contrato no le serán aplicables aquellas leyes contrarias a lo estipulado en él, la Corte

sostiene en lo esencial, y también de acuerdo con el Procurador, lo siguiente:

Con relación a la supuesta violación del Artículo 1° de la Constitución por la cláusula cuadragésima citada, 'al establecer ésta una autorización para celebrar un contrato bajo determinadas condiciones económicas, tiende a proteger los derechos adquiridos de las partes envueltas en la relación contractual ...' Agrega el Pleno que este tipo de norma legal que tiende a proteger intereses 'especialmente de carácter económico, y a mantener las condiciones tributarias aceptadas libremente por el propio Estado y luego instituidas mediante Ley, no constituyen una innovación en nuestro ordenamiento jurídico' y cita ejemplos: el texto del artículo 26 del Código de Recursos Minerales, reformado por el Decreto de Gabinete 264 de 1969, respecto del cual la Corte dice:

Si se interpreta a contrario sensu la norma anteriormente reproducida, se llega a la conclusión de que en el segundo inciso de ella se dispone que las únicas normas del Código de Recursos Minerales, posteriores, que podrían aplicarse a tales contratos son aquellas que no regulen materia contenida en las estipulaciones de Contrato de Concesión. pero tal norma no permite que se le apliquen al contrato normas legales posteriores sobre aspectos o materias contenidas en las estipulaciones contractuales, que hayan sido pactadas conforme a la ley vigente al momento de su celebración." (Subrayado es de la Sala).

La Sala Tercera debe acotar en otro orden de ideas, que las corrientes modernas y la doctrina más autorizada en el derecho administrativo son de la opinión de que los contratos administrativos deben asimilarse a una técnica del Estado para obtener la colaboración de los administrados en la ejecución de cometidos públicos.

En este sentido, los contratos administrativos se cumplen de buena fe, y uno de los puntos esbozados por el tercero coadyuvante en esta demanda (REFINERÍA PANAMÁ, S. A.) que merece igualmente consideración por parte del Tribunal, recae precisamente en el hecho de que si el Estado, como titular de los créditos tributarios procediese a sancionar pecuniariamente a la empresa, conforme al texto del artículo 987 del Código Fiscal, por el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 967 del mismo cuerpo legal, pese a que el propio Estado convino expresamente, y así quedó aceptado por la Ley 31 de 1992 que aprueba la contratación, que el contrato causaría impuesto de timbre por valor de mil balboas (B/.1,000.00), estableciéndose como fecha para la eficacia del mismo la fecha de su entrada en vigencia posterior a la aprobación legislativa, la imposición de sanción sería no sólo contrario a lo convenido, sino también a la buena fe que debe imperar en las relaciones jurídicas.

El contrato suscrito, por su naturaleza, produce una especial incidencia en el mundo jurídico, determinando recíprocamente atribuciones y obligaciones con efectos jurídicos propios, directos e inmediatos, y de manera particular e individual para cada una de las partes. Ese acto bilateral emana de una manifestación de voluntades coincidente de las partes. La voluntad del Estado, como se desprende de lo estipulado en el contrato, se circunscribe en cuanto a este punto, en la fijación de manera expresa, del impuesto de timbre que se causaría.

MOMENTO DE CANCELACIÓN DEL IMPUESTO DE TIMBRE CAUSADO

En relación al punto tratado por el recurrente sobre el momento en que debía cancelarse el impuesto de timbre causado, la Sala debe externar lo siguiente:

El día quince de septiembre de 1992, REFINERÍA PANAMÁ, S. A. y el Estado suscriben el contrato distinguido con el número 35, el cual conforme a sus términos (cláusula trigésimo novena) entraría en vigor a partir de la vigencia de la ley que aprobase su celebración. Tal condicionamiento no obedecía al simple querer de los contratantes, sino que se encontraba incluida en el contrato por designio legal, del propio Código Fiscal.

Y es que el contrato N° 35 tiene una naturaleza especial y compleja, por cuanto que su sola suscripción por parte del Ministro de Comercio e Industrias y el representante autorizado de la Empresa Refinería Panamá no perfeccionaba el contrato, puesto que la Constitución y la Ley establecen la imperatividad de que para que el contrato genere derechos y obligaciones se requiere la aprobación legislativa (Contrato-Ley).

El numeral 15 del artículo 153 de la Constitución Nacional atribuye la función a la Asamblea Legislativa de aprobar o improbar los contratos en los cuales sea parte o tenga interés el Estado, si su celebración no estuviese reglamentada

previamente por una Ley contentiva de las normas relativas a la contratación.

El artículo 71 del Código Fiscal reitera la obligatoriedad de introducir en el contrato que se celebre la cláusula que indique la circunstancia de que en estos casos, el contrato suscrito requiere la aprobación legislativa, en atención a lo dispuesto en el texto constitucional previamente esbozado.

Al llegar a este punto debemos destacar, que si bien la suscripción del contrato se produjo el 15 de septiembre de 1992, desde tal fecha hasta su aprobación mediante Ley 31 de 31 de diciembre de 1992, el contrato no surtió efectos legales, ya que su eficacia quedó supeditada a la aprobación legislativa. El contrato no generaba derechos u obligaciones para las partes (como lo sería la cancelación del impuesto de timbre convenido en la cláusula trigésima novena), puesto que la eficacia del mismo estaba condicionada a un requisito posterior a la firma: la aprobación legislativa.

La voluntad del Estado y de la empresa en estos casos, no basta para generar consecuencias jurídicas vinculantes a las partes, puesto que la Constitución y la Ley establecen un requisito adicional para que el contrato pueda nacer a la vida jurídica y generar efectos jurídicos.

Una vez que el contrato **fuese aprobado legislativamente**, surgía la obligación de la Empresa de cancelar el impuesto de timbre pactado, pues su incumplimiento acarrearía la sanción fiscal.

CRITERIO DEL PROCURADOR DE LA ADMINISTRACIÓN

Por su parte, y de manera concluyente, el señor Procurador de la Administración se opone a la pretensión del demandante, y solicita a la Corte que se desestime el cargo de ilegalidad propuesto en relación al artículo 987 del Código Fiscal, con fundamento en las razones que reproducimos a continuación:

"En cuanto a la norma presuntamente infringida, observamos que funda la infracción en el hecho de que la empresa REFINERÍA PANAMÁ, S. A., admitió el contrato, lo que a nuestro juicio resulta una errónea interpretación e indebida aplicación de la norma por lo siguiente:

Se interpreta erróneamente que cuando la disposición invocada dice "admitan" corresponde literalmente al término celebren, contraten, convengan, vocablos estos que denotan la participación de dos voluntades en la creación de un acto, mientras que cuando utiliza el término admitan, se presume que el acto ha sido ya creado, que existe y que una persona o autoridad lo recibe como válido y eficaz, es decir lo acepta como legal.

En realidad no podemos interpretar que REFINERÍA PANAMÁ, S. A. admitió el contrato, sino que conjuntamente con el Estado celebró el contrato, convino en sus cláusulas, adquirió derechos y aceptó obligaciones. El término admitan tal como está utilizado en el artículo 987 del Código Fiscal corresponde a recibir, aceptar un documento formalmente elaborado, pero al cual no se le hayan adherido los timbres que la Ley exige."

DECISIÓN DE LA SALA TERCERA

En concepto del Tribunal, una vez analizados los respetables argumentos vertidos tanto por el señor Ministro de Hacienda y Tesoro, como por el representante de los intereses del Estado en este negocio, y cotejarlos con la norma legal supuestamente conculcada, se colige que carece de sustento el cargo de ilegalidad propuesto en relación al artículo 987 del Código Fiscal, por las razones ampliamente expuestas, entre ellas la de que al momento de presentarse la demanda por defraudación fiscal ante el Ministerio de Hacienda y Tesoro no había infracción tributaria comprobada, y por tanto, mal podía sancionarse a la empresa Refinería Panamá, S. A. por el incumplimiento de una cláusula que aunque pactada, no tenía eficacia jurídica.

Consideramos por ende, que no se evidencia ni la intención (elemento subjetivo), ni lo que es más importante: lesión al fisco en este caso, (elemento objetivo) por parte de la empresa contratante.

Aunque el contrato reuniera los requerimientos formales para su validez, en este caso específico la manifestación de voluntad contractual del Estado requiere de una Ley que apruebe lo convenido, para que el contrato efectivamente nazca a la vida jurídica (numeral 15 art. 153 C. N.), por lo que cualquier obligación convenida es exigible a partir de la vigencia de la Ley 31 de 1992, y en los términos pactados por las partes contratantes, que incluso han convenido someter a arbitraje las divergencias que surjan entre las partes, en relación al contrato:

su objeto, aplicación, interpretación, validez, cumplimiento o terminación, salvo lo dispuesto en el artículo 68 del Código Fiscal sobre causales de resolución administrativa.

Este análisis exhaustivo de los elementos que integran el negocio nos permite concluir, tal como señalara el señor Ministro de Hacienda y Tesoro, la demanda de defraudación fiscal presentada el 15 de diciembre de 1992 era improcedente, y carente de sustento jurídico, por lo que no existe vicio en la resolución administrativa al no accederse a la pretensión de que fuese sancionada pecuniariamente la empresa REFINERÍA PANAMÁ, S. A. por defraudación fiscal.

En consecuencia, la Sala Tercera de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, DECLARA QUE NO ES ILEGAL la resolución N° 14 de 18 de febrero de 1993 expedida por el Ministro de Hacienda y Tesoro en relación con la denuncia por defraudación fiscal presentada por BORIS MELÉNDEZ-AVEN contra REFINERÍA PANAMÁ, S. A.

Notifíquese.

(fdo.) EDGARDO MOLINO MOLA
 (fdo.) MIRTZA ANGÉLICA FRANCESCHI DE AGUILERA (fdo.) DÍDIMO RÍOS VÁSQUEZ
 (fdo.) JANINA SMALL
 Secretaria

=====

DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA DE PLENA JURISDICCIÓN, INTERPUESTA POR EL LICENCIADO RODRIGO SÁNCHEZ, EN REPRESENTACIÓN DE ELISEO SÁNCHEZ, PARA QUE SE DECLARE NULA POR ILEGAL, LA RESOLUCIÓN N°07-94 S. I. DE 4 DE FEBRERO DE 1994, DICTADA POR LA COMISIÓN DE VIVIENDA N° 1 DEL MINISTERIO DE VIVIENDA. MAGISTRADO PONENTE: EDGARDO MOLINO MOLA. PANAMÁ, SIETE (7) DE OCTUBRE DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CUATRO (1994).

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA.

VISTOS:

El licenciado **RODRIGO SÁNCHEZ**, actuando en representación de **ALEXIS ELISEO SÁNCHEZ**, ha presentado demanda contencioso administrativa de plena jurisdicción, para que se declare nula por ilegal, la Resolución N° 07-94 S. I. de 4 de febrero de 1994, dictada por la Comisión de Vivienda N° 1 del Ministerio de Vivienda.

El Magistrado Sustanciador, al proceder a la revisión del libelo incoado, se percata que la parte actora ha incluido dentro del mismo, una solicitud especial para que sea atendida previo el trámite de admisión de la demanda, con el fin de que sean suspendidos, provisionalmente, los efectos del acto administrativo acusado, mediante el cual se dio por terminado un contrato de arrendamiento suscrito entre la Cía. Panameña de Bienes Raíces, S. A. y Alexis Eliseo Sánchez, por considerar que existió sub-arriendo ilegal de un bien inmueble.

Sin embargo, y por razones de economía procesal, es pertinente determinar en primer término, si la demanda incoada cumple con los requisitos mínimos que pudiesen permitir su admisión.

En este punto se observa que el libelo presentado adolece de vicios formales que impiden darle curso legal al mismo, tal como detallamos a continuación:

La primera deficiencia formal que se detecta en la demanda, es que el recurrente no ha dirigido el libelo instaurado al Magistrado Presidente de la Sala Tercera, sino de manera indeterminada y global a "los Magistrados de la Sala Tercera de la Corte". Lo anotado contraviene el requerimiento formal contenido en el artículo 102 del Código Judicial, norma legal en que se fundamenta la exigencia de la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo, reiterada en numerosas ocasiones, v. g. autos de 5 de septiembre, 8 de septiembre y 5 de octubre del año en curso.

En efecto, la excerta legal en comento es determinante al señalar:

"ARTÍCULO 102. Las demandas, recursos, peticiones e instancias formuladas ante la Corte Suprema de Justicia y los negocios que hayan de ingresar por alguna razón en ella, deberán dirigirse al Presidente de la Corte si competen al Pleno de ésta o a la Sala de Negocios Generales y a los Presidentes de las Salas Primera, Segunda y Tercera, si se tratare, respectivamente, de negocios civiles, penales, contencioso-administrativos y laborales y es hará la presentación ante el Secretario General o de la Sala correspondiente, quien debe dejar constancia de ese acto." (Subrayado es nuestro)