

DEMANDA INTERPUESTA POR LA FIRMA FORENSE "ICAZA, GONZALEZ-RUIZ Y ALEMAN", EN REPRESENTACION DE CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A. PARA QUE SE DECLAREN NULAS, POR ILEGALES LA RESOLUCIONES No.260-4979, de 21 DE AGOSTO DE 1975, Y LA No. 260-1088 de 2 DE MARZO DE 1979, DICTADAS POR LA ADMINISTRACION REGIONAL DE INGRESOS, ZONA ORIENTAL, LA RESOLUCION No. 103-236 de 29 de NOVIEMBRE DE 1979, DICTADA POR LA COMISION DE APELACIONES DE LA DIRECCION DE HACIENDA Y TESORO, LA RESOLUCION No. 62 de 17 DE JUNIO DE 1980, DICTADA POR EL ORGANO EJECUTIVO POR CONDUCTO DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y TESORO; Y PARA QUE SE HAGAN OTRAS DECLARACIONES. (MAGISTRADO PONENTE: RICARDO VALDES).

= CONTENIDO JURIDICO =

IMPUESTO DE TIMBRE. LEY 88 de 1961. LEY 66 de 1961. LLAMADAS TELEFONICAS O RADIOFONICAS. TELEX. LLAMADAS AL EXTERIOR. GRAVAMEN. MEDIOS DE COMUNICACION CON EL EXTERIOR.=

El gravamen de un balboa (B/1.00), fijado en la Ley (88 de 1961), tiene como objeto impositivo, Y ASI LO ESTABLECE SU HECHO GENERADOR, cada llamada que se haga desde nuestro país al exterior, salvo las que, expresa y específicamente, se eximan, sin importar el medio de comunicación utilizado para ello. Pues, bien analizadas las cosas, se considerarán como llamadas telefónicas las que se hagan por intermedio del sistema de Telex o similares, operadas directamente por algunas empresas particulares (Fallo del Pleno de 21 de diciembre de 1973).

La existencia de algunas diferencias entre los mencionados sistemas de comunicación con el exterior no constituyen problemas jurídico alguno para la aplicación del gravamen, toda vez que, en ambos casos, los agentes fiscales pudieron comprobar cada llamada o mensaje escrito remitido al exterior, por medio de claves de inicio y final, numeración, hora, etc., que permiten reconocer cada una de esas llamadas o mensajes.

La Sala Tercera (Contencioso Administrativo) NIEGA lo pedido por la demandante.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA TERCERA. (CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO). PANAMA, VEINTISEIS DE FEBRERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y DOS.

V I S T O S:

La firma de abogados Icaza, González Ruiz y Alemán,

en representación de la sociedad Chrysler International, S.A. ha interpuesto demanda ante esta Sala, en la cual solicitan lo siguiente:

- "A) Que es nula, por ilegal, la Resolución No. 260-4979, de 21 de agosto de 1975, dictada por la Administración Regional de Ingresos de la Zona Oriental;
- B) Que es nula, por ilegal, la Resolución No. 260-1088, de 2 de marzo de 1979, dictada por la Administración Regional de Ingresos de la Zona Oriental;
- C) Que es nula, por ilegal, la Resolución No. 203-236, de 29 de noviembre de 1979, dictada por la Comisión de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro;
- D) Que es nula, por ilegal, la Resolución No. 62, de 17 de junio de 1980, dictada por el Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Hacienda y Tesoro.
- E) Que el Tesoro Nacional está obligado a devolver a la sociedad denominada CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A. la suma de B/.367,824.69, que ésta depositó para recurrir ante la jurisdicción contencioso administrativa."

Sin perjuicio de las declaraciones principales pedidas anteriormente, solicitamos subsidiariamente que se hagan las siguientes declaraciones:

- A) Que es nula, por ilegal, la Resolución No. 260-4979, de 21 de agosto de 1975, dictada por la Administración Regional de Ingresos de la Zona Oriental, en la parte que le cobra CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A. Impuesto de timbres para los años de 1963, 1964, 1965, 1968 y 1969.
- B) Que es nula, por ilegal, la Resolución No. 260-1088, de 2 de marzo de 1979, dictada por la Administración Regional de Ingresos de la Zona Oriental, en la parte que confirma en todas sus partes la Resolución No. 260-4979, de 21 de agosto de 1975, dictada por la Administración Regional de Ingresos de la Zona Oriental;
- C) Que es nula, por ilegal, la Resolución No. 203-236, de 29 de noviembre de 1979, dictada por la Comisión de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro, en la parte que confirma en todas sus partes la Resolución No. 260-4979, de 21 de agosto de 1975, dictada por la Administración Regional de Ingresos de la Zona Ori-

-tal.

D) Que es nula, por ilegal, la Resolución No. 62, de 17 de junio de 1980, dictada por el Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Hacienda y Tesoro, en la parte que confirma en todas sus partes la Resolución No. 260-49-79, de 21 de agosto de 1975, dictada por la Administración Regional de Ingresos de la Zona Oriental;

E) Que el Tesoro Nacional está obligado a devolver a la sociedad denominada CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A. la suma que corresponde a los impuestos cobrados, por los años de 1963, 1964, 1965, 1967, 1968 y 1969, más los recargos e intereses correspondientes a esos impuestos, de la suma de B/. 367,824.69, que ésta depositó en el Ministerio de Hacienda y Tesoro, para poder recurrir ante la jurisdicción contencioso administrativa."

En los hechos y omisiones de la acción exponen:

"1.- CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A. contrató con la Tropical Radio & Telegraph Company el arrendamiento de un circuito que se conoce bajo la denominación de canal arrendado (leased Channel). Mediante los circuitos de esa naturaleza, se comunican entre sí, en forma permanente, dos o más aparatos de televisión ubicados en oficinas situadas en países o ciudades distintas. En el caso del canal arrendado por la sociedad CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A, los aparatos de teletipo comunicados entre si eran dos, uno en la oficina principal de la Sucursal del contribuyente en la ciudad de Panamá y el otro en la oficina principal ubicada en el exterior.

2.- Dichos aparatos permanecieron comunicados entre sí durante las veinticuatro (24) horas del día, los siete días de la semana, desde que se instaló el servicio entre ambos teletipos en 1963, hasta la fecha en que fueron desconectados.

3.- El artículo 1o de la Ley 88 de 1981 estableció gravámen de un balboa para cada llamada telefónica o radiotelefónica que se hiciera desde Panamá al exterior. El artículo 2o de la misma Ley dispuso que el Organismo Ejecutivo reglamentaría el cobro de este gravámen.

4.- El Organismo Ejecutivo dictó el Decreto Ejecutivo No. 104, de 9 de mayo de 1962, por el cual se reglamentó el cobro del Impuesto de timbres sobre cablegramas, radiogramas y llamadas telefónicas o radiotelefónicas al exterior.

5.- El Impuesto de timbres relativo a cables y radiogramas cuyo cobro reglamentó el Decreto Ejecutivo 104 de 1962 ya mencionado, fue creado por la Ley 66 de 1961, la cual, mediante su artículo 1o, modificó el artículo 969 del Código Fiscal. Sin embargo, el gravamen de B/.1.00 que estableció la Ley 88 de 1961 para las llamadas telefónicas o radiotelefónicas desde Panamá al exterior, no fue creado como impuesto de timbre, sino como un gravamen liso y llano, cuyo cobro reglamentaría el Organó Ejecutivo.

6.- El Decreto Ejecutivo 104 consideró como impuesto de timbre un gravamen que no había sido establecido como tal en la Ley, Cabe señalar, además, que el artículo 5 del citado Decreto dispuso que se considerarían como llamadas telefónicas o radiotelefónicas para los efectos del gravamen creado por la Ley 88 de 1961, las que se efectuaran por medio del sistema conocido como telex u otro sistema similar.

7.- Además, el parágrafo del artículo 5 citado, dispuso que en el caso de los Telex y similares que las empresas particulares se enviasen entre sí, el impuesto de "timbres" podría ser pagado por liquidación, mediante informe que al efecto prepararían para la Administración las referidas empresas.

8.- El Impuesto de timbre sobre un cable se debe estampar sobre el ejemplar que suscriba el expedidor, de acuerdo con el artículo 2o del Decreto Ejecutivo 104 de 1962.

9.- En cuanto a las llamadas telefónicas o radiotelefónicas, como éstas no son documentos, a los cuales se les pueden estampar timbres, el artículo 3o del Decreto Ejecutivo ya mencionado dispuso que dicho timbre se estamparía sobre el recibo o comprobante que al efecto debería expedir la empresa que presta el servicio.

10.- Respecto de los Telex, el parágrafo del artículo 5 estableció el cobro por liquidación.

11.- El cable que envía un cliente al exterior es llevado por él a la oficina de la empresa, buscado por un mensajero de ésta o tramitado a ella por el mismo cliente por medio de un teletipo; luego la oficina del cable lo tramita al exterior.

12.- Las comunicaciones por telex solamente están en condiciones de hacerlas, los clientes que en sus propias oficinas tienen dirección de telex por tener teletipo. Esta dirección se distingue bajo un número clave que se les asigna para tal propósito.

13.- El remitente del telex también distingue el destinatario del mismo por el número de su dirección de telex y la transmisión del mensaje se verifica conectando a través de la empresa de comunicaciones, el teletipo del destinatario con el del remitente. El telex es reproducido por el teletipo de aquél, inmediatamente se establece la comunicación; el tiempo por el cual se cobra el telex es por aquél que dura dicha comunicación.

14.- Una vez conectados mediante telex los dos teletipos, los usuarios del servicio pueden sostener una conversación por escrito, enviándose recíprocamente diversos mensajes mediante una sola comunicación o "llamada". También los telex pueden ser pregrabados antes de ser transmitidos. Esta pregrabación, que usualmente se hace mediante la perforación de cintas, de papel, abarata su costo, en vista de que el costo del telex depende del tiempo durante el cual permanezcan conectados entre sí los teletipos. La pregrabación abrevia el tiempo de la comunicación. Los aparatos de teletipo de las empresas de comunicaciones pueden o no reproducir los mensajes que sus clientes se envían por telex. Como puede verse que no se reproducen, se estableció la posibilidad en el párrafo del artículo 5o del Decreto Ejecutivo 104, que las empresas que remiten los telex, presentan la declaración de que trata dicho párrafo.

15.- Los canales arrendado (leased Chanel) operan en una forma distinta al telex, al cable y al teléfono. Mediante los canales arrendados se comunican entre sí y en forma permanente, dos o más aparatos específicos de teletipo, ubicados en países diferentes. La comunicación se establece entre dichos teletipos, se envían o no mensajes a través de ellos.

16.- El "leased Chanel" se diferencia del telex en que mediante el telex se puede comunicar cualquier teletipo con otro teletipo ubicado en cualquier parte del mundo. Mediante el canal arrendado sólo es posi-

-ble la comunicación entre sí de los aparatos específicos de teletipo que permanecen conectados mediante el circuito arrendado. Además, la comunicación en el canal arrendado o circuito arrendado dura el tiempo por el cual se ha convenido el arriendo, se transmiten o no mensajes. Por ejemplo, doce horas, dieciocho horas o veinticuatro horas, al día. La comunicación por telex dura el tiempo de la transmisión de los mensajes que se envíen en una misma comunicación. La comunicación por telex tienen que pedirla los usuarios del servicio a la empresa de comunicaciones.

17.- La Comunicación por medio del circuito arrendado es constante. La transmisión de mensajes entre los teletipos conectados mediante el circuito arrendado se verifica inmediatamente se envían y sin que sea necesario hacer comunicación alguna adicional a la permanente. No hay que hacer llamadas.

18.- La facturación del telex depende del número de comunicaciones que se hagan y de la duración de éstas. El costo del circuito arrendado es fijo, se envían o no mensajes, pues la comunicación es permanente.

19.- Como son tan diferentes los sistemas de comunicación de telex con el sistema de comunicación a través de los circuitos arrendados, el sistema de canal arrendado no pueden considerarse similar al de telex.

20.- Para que se produzca el Impuesto de que trata tanto el artículo 5 del Decreto 104 de 1962, como su parágrafo, es necesario que se haga una "llamada". Si no se produce llamada alguna, no se causa ni se puede causar impuesto alguno."

21.- El día 21 de agosto de 1975, la Administración Regional de Ingresos de la Zona Oriental dictó la Resolución No. 260-4979, de 21 de agosto de 1975, exigiéndole a la CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A. el pago del Impuesto de timbres por llamadas telefónicas al exterior (telex); por la suma de B/ 150,800.00, la cual cubre los años de 1963, 1964, 1965, 1966, 1967, 1968, 1969, 1970, 1971, 1972, 1973 y 1974, por supuestas llamadas de telex hechas por la CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A. a través del canal arrendado a la Tropical Radio & Telegraph Company.

22.- Además, la Resolución No. 260-4979, de 21 de agosto de 1975 no establece, indica, se-

-ñala ni explica, cómo se llegó a determinar el monto de la cifra cuyo pago exige, ya que no hay informe alguno que haya servido de base a dicha Resolución. En la misma Resolución No. 260-4979, de 21 de agosto de 1975, la Administración Regional de Ingresos de la Zona Oriental confiesa que las cantidades que señala para 1963, 1964, 1965, 1968 y 1969 han sido estimadas a base de promedios, aunque no determinó como fijó las cifras que no son promedios y que les sirvieron de base para calcularlos.

23.- En la Resolución No.260-4979, de 21 de agosto de 1975, la Administración considera que cada transmisión que se hizo mediante el teletipo de la oficina de CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A. en Panamá a la oficina en el exterior mediante el uso del circuito arrendado, es una llamada gravada por la Ley 88 de 1961 y por el Decreto 104 de 1962, por lo cual debe pagar al fisco la suma de B/1.00 por cada una de ellas, a pesar de que, el sistema de circuito arrendado no está gravado por la Ley ni por el Decreto mencionado, pues por medio del sistema de canal arrendado no se hacen "llamadas", ni establece tampoco, como ya se señaló, cómo determinó ese supuesto número de "llamadas" para llegar a la cifra cuyo pago lo exige a CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A.

24.- El sistema de comunicación por medio del canal arrendado no es otra cosa que un sistema de intercomunicación permanente y por teletipo entre oficinas de una misma empresa, situadas en países distintos. Se trata de un intercomunicador por teletipo a nivel Internacional, a través del cual se envían mensajes escritos, pero sin hacer llamadas.

25.- Notificada la Resolución No. 260-4979, de 21 de agosto de 1975 a la CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A., ésta interpuso oportunamente recurso de reconsideración, con apelación en subsidio, en contra de la citada Resolución.

26.- En dicha reconsideración, aparte de sostenerse que las cifras contenidas en la Resolución No. 260-4979, de 21 de agosto de 1975 carecían de fundamento, se explicaron las circunstancias que constituyen los hechos y omisiones de esta acción que ya han sido expuestos.

27.- Al interponer el recurso de reconsideración ya mencionado, nuestra representada adujo como prueba un peritaje a fin de que se determinara la naturaleza de todos los sistemas de comunicación operados por ella en el curso de sus actividades. Esta prueba

fue practicada y los peritos designados al efecto rindieron el informe respectivo, corroborando las circunstancias que se han expuesto en los hechos y omisiones que preceden.

28.- En el informe mencionado en el punto anterior, los peritos aludidos, al contestar pregunta que se les formulara al respecto, expusieron lo siguiente:

"El sistema de comunicaciones que opera la CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A. para sus comunicaciones con el exterior, son los siguientes: 1o.- Cartas, 2o.- Llamadas telefónicas, 3o.- Servicio de Cablegrama, 4o.- Servicio de llamadas vía telex. Este servicio vía telex se puede comunicar a cualquier parte del mundo, siempre y cuando que la otra entidad con quien se quiere comunicar tenga el mismo servicio de telex (máquina). 5.- Servicio de Comunicación intercompañías a través de un servicio de teletipo canal arrendado. Este servicio es por medio de una máquina conectada con Detroit, Michigan."

29.- La Administración Regional de Ingresos de la Zona Oriental al resolver el recurso de reconsideración interpuesto, confirmó la Resolución No.260-4979, de 21 de agosto de 1975. Esto lo hizo mediante la Resolución No-260-1088, de 2 de marzo de 1979.

30.- En la Resolución No.260-1088, de 2 de marzo de 1979, la Administración Regional de Ingresos de la Zona Oriental, refiriéndose al informe rendido por los peritos en la pericia aducida por nuestra representada, reprodujo la respuesta de los peritos que ha sido transcrita en el punto anterior, de la siguiente manera:

"El sistema de comunicaciones que opera la CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A. para sus Comunicaciones con el exterior, son las siguientes: 1o) Cartas, 2o) Llamadas Telefónicas, 3o) Servicio de Cablegrama, 4o) Servicio de llamadas vía telex. Este servicio vía telex se puede comunicar a cualquier parte del mundo, siempre y cuando que la otra entidad con quien se quiere comunicar tenga el mismo servicio de telex (máquina." (El subrayado es de la Resolución No. 260-1088, de 2 de marzo de 1979).

Como se puede apreciar, en la cita que hace la Resolución No. 260-1088, de 2 de marzo de 1979 de la respuesta de los peritos, se eliminó el numeral 5.

31.- En la Resolución No. 260-1088, de 2 de marzo de 1979, además, la Administración Regional de Ingresos de la Zona Oriental, para confirmar la Resolución No. 260-4979, de 21 de agosto de 1975, expuso lo siguiente:

"Cabe señalar, que si el recurrente en su escrito manifestó que también utiliza como medio de comunicación el sistema de Circuito Arrendado, la Resolución en mención" (aquí se refiere a la Resolución No. 260-4979, de 21 de agosto de 1975), "ni menciona, ni cobra impuesto sobre ese sistema, sino justamente el de llamadas tales desde 1963 a 1964," (El subrayado es nuestro).

32.- En la Resolución No. 260-4979, de 21 de agosto de 1975, en cambio, la que la Administración Regional de Ingresos de la Zona Oriental expuso fue lo siguiente:

"1o.- Que la Dirección del Departamento de Auditoría Integral, "...."ordenó el examen de los libros y documentos de contabilidad del contribuyente CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A, con dirección en Vía España No.70, Panamá Rep. de Panamá,"... "2o. Que tal examen permitió a los funcionarios fiscales determinar que el contribuyente no efectuó el pago del Impuesto por llamadas al exterior (telex), como lo establece el Decreto 104, que regula el cobro de este impuesto a aquellas empresas que utilizan canales arrendados para tales oficios." (El subrayado es nuestro).

La Resolución No. 260-4979, de 21 de agosto de 1975, contrario a lo que se expresa en la Resolución No.260-1088, de 2 de marzo de 1979, sí se refiere de modo expreso al sistema de comunicación por medio del sistema de canal arrendado.

33.- La Chrysler International, S.A. formalizó oportunamente la apelación en subsidio que había interpuesto contra la Resolución No. 260-4979, de 21 de agosto de 1975. En esta sustentación se puntualizó lo expresado en los puntos anteriores.

34.- Esta apelación fue decidida por la Comisión de Apelaciones de la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro, mediante la Resolución No. 203-236, de 29 de noviembre de 1979.

35.- En la Resolución No. 203-236, de 29

de noviembre de 1979, la Comisión de Apelaciones llegó a la conclusión de que la Ley 88 de 1961, al igual que el Decreto 104 de 1962, grava todos los tipos de comunicación que se tenga con el exterior y que se lleve a cabo mediante el uso de ondas hertzianas o por cables.

36.- Ni la Ley 88 de 1961, ni el susodicho Decreto 104 de 1962, se refieren en modo alguno al uso de las ondas hertzianas ni de cables (en el sentido físico de alambre), para gravar los mensajes que se envían utilizando esas vías, lo que gravan las normas citadas son las llamadas telefónicas y de telex.

37.- La Resolución No. 203-236, de 29 de noviembre de 1979 también destaca, como elementos importante para determinar la aplicación del gravamen aludido, el hecho de que se utilicen teletipos para enviar mensajes mediante el sistema de canales arredondados. Ni la Ley 88 de 1961, ni el Decreto Ejecutivo 104 de 1962, gravan la utilización de los teletipos.

38.- La CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A, presentó recurso de avocamiento ante el Organó Ejecutivo por conducto del Ministerio de Hacienda y Tesoro.

39.- El Organó Ejecutivo por conducto del Ministerio de Hacienda y Tesoro decidió el recurso de avocamiento presentado, resolviendo no avocar el conocimiento del negocio, mediante la Resolución No.62, de 17 de junio de 1980.

40.- La Resolución anterior le fue notificado a nuestra representada el día 12 de noviembre de 1980 y con ello quedó agotada la vía gubernativa.

41.- Nuestra representada depositó en el Ministerio de Hacienda y Tesoro, la suma correspondiente a los impuestos controvertidos, con sus recargos e intereses."

Estiman que las resoluciones Impugnadas infringen el artículo 5 y su párrafo del Decreto Ejecutivo No. 104, de 9 de mayo de 1962 y el artículo 26 de la Ley 33 de 1946, y el concepto en que han sido violadas lo expresan así:

"El artículo 5 y su párrafo del Decreto

Ejecutivo No. 104, de 9 de mayo de 1962, disponen lo siguiente:

Se considerarán como llamadas telefónicas o radiotelefónicas, para los efectos del impuesto de timbres a que se refiere la Ley 88 de 1961, las que se efectúan por medio del sistema conocido como "Telex" u otro sistema similar.

Parágrafo: En los casos de líneas de "Telex" o similares que operan directamente algunas empresas particulares, éstas están en la obligación de remitir mensualmente a la Administración General de Rentas Internas un informe completo en que consta (sic) el número de llamadas, para efectos de la liquidación y pago del impuesto respectivo.

El artículo transcrito y su parágrafo hacen extensivo el impuesto creado por la Ley 88 de 1961, para las llamadas telefónicas y radiotelefónicas a las llamadas de Telex, y los sistemas similares. Como ya se ha expresado, el sistema de comunicación por telex exige que el usuario haga una llamada a través de la empresa que presta el servicio, para que su aparato de teletipo se comunique con el aparato de teletipo distinguido con la dirección a la cual se hace la llamada. En las llamadas de telex la comunicación permanece mientras se transmiten los mensajes. En el caso de los canales arrendados esto no ocurre así, pues el aparato de teletipo permanece conectado al otro aparato de teletipo a través del circuito arrendado por todo el término del arriendo. El término del arriendo del circuito arrendado por la CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A. a la Tropical Radio & Telegrap Co. era de veinticuatro horas al día los siete días de la semana. Por la forma como opera la comunicación por circuito arrendado, este no se puede considerar siquiera como un sistema de comunicación similar al de telex. En la pericia practicada durante el procedimiento incoado en la vía gubernativa, quedó demostrado que la empresa tenía tanto el sistema de comunicación de telex como el de circuito arrendado. La Resolución No. 260-4979, de 21 de agosto de 1975, al exigirle a la CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A. El pago del impuesto de telex, no deja lugar a dudas que lo que pretende gravar son los mensajes enviados por medio del canal arrendado, circunstancia que se negó en la Resolución No. 260-10-88, de 2 de marzo de 1979. La Administración, a lo largo de los actos confirmatorios, por otra parte, y para justificar que se hubiere median-

-te la Resolución No. 260-4979, de 21 de agosto de 1975 hecho extensivo el impuesto sobre las llamadas de telex a los mensajes enviados por medio de un canal arrendado, sostiene que el objeto del gravámen son las comunicaciones por escrito que se hagan con la utilización de ondas hertzianas o por medio de cables alámbricos y mediante la utilización de teletipos. Ninguno de estos usos y medios son los objetos del gravámen hecho extensivos a los telex por el artículo 5 y su parágrafo del Decreto 104 de 1962. En consecuencia, el impuesto creado por la Ley 88 de 1961, y que el artículo 5 y su parágrafo del Decreto 104 de 1962, hizo extensivo a las llamadas de telex y similares, no lo puede hacer extensivo a su vez la Resolución No. 260-4979, de 21 de agosto de 1975 a los mensajes enviados por medio de un canal arrendado. El impuesto en referencia no es aplicable a los mensajes en cuestión, por lo que los actos impugnados aplicaran indebidamente el artículo 5 y su parágrafo del Decreto 104 de 1962, a los mensajes enviados por la CHRYSLER INTERNATIONAL, S. A. por medio del canal arrendado. En consecuencia, tanto el citado artículo como su parágrafo han sido violados en el concepto de aplicación indebida.

Violación del artículo 26 de la Ley 135 de 1943, modificado por el artículo 16 de la Ley 33 de 1946.

El artículo 26 de la Ley 135 de 1943, con la reforma que le fuera introducida por el artículo 16 de la Ley 33 de 1946, está concebido en los siguientes términos:

"Los motivos de ilegalidad comprenden tanto la infracción literal de los preceptos legales como la falta de competencia o de jurisdicción del funcionario o de la entidad que haya dictado el acto administrativo, o el quebrantamiento de las formalidades que deben cumplirse y la desviación de poder."

Entre los principios consagrados por la norma transcrita, cabe destacar para nuestros propósitos, el que se refiere a las limitaciones de las facultades de los funcionarios en el ejercicio de su cargo. La Administración Regional de Ingresos de la Zona Oriental no tiene competencia ni jurisdicción para hacer extensivos los impuestos a los casos no contemplados por la Ley, ni regulados por los reglamentos que la desarrollan. Al hacer extensivo a los mensajes enviados por el sistema de canal arren-

-dado el impuesto aplicable a las llamadas de telex, la Administración se excedió en sus facultades, por lo cual dejó de aplicar la disposición contenida en la norma transcrita.

Agregado y sin perjuicio de lo dicho, en la Resolución No.260-4979, de 21 de agosto de 1975, la Administración Regional de Ingresos de la Zona Oriental hizo estimados y promedios para fijar el monto de los impuestos cuyo pago exige a CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A. para los años de 1963, 1964, 1965, 1967, 1968 y 1969. Los funcionarios fiscales y de recaudación no están autorizados por norma alguna para asumir situaciones. Carecen de competencia para fijar motu proprio situaciones que tienen consecuencias tributarias y aplicar esas consecuencias a sus propias conclusiones. Por tal motivo, al carecer de competencia para ello, al proceder la Administración Regional de Ingresos de la Zona Oriental a hacer los promedios para los años indicados con el propósito de determinar el monto de los impuestos cuyo pago se exige a CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A. en la Resolución No.260-4979, de 21 de agosto de 1975, dejó de aplicar también en este caso lo dispuesto por el artículo 26 de la Ley 135 de 1943, tal como quedó modificado por la Ley 33 de 1946. En consecuencia, este artículo fue violado directamente, por falta de aplicación."

De la demanda se le dió su traslado al Procurador de la Administración y se solicitó el informe de rigor.

El Administrador Regional de Ingresos, Zona Oriental, rindió su informe en los siguientes términos:

"Honorable Magistrado:

En atención a su Nota No. 58 de 3 de abril del año en curso me permito brindarle un informe explicativo del proceder administrativo al exigírsele a la Compañía CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A. el impuesto de timbres correspondientes o establecido por las leyes 61 y 88 de 1961, excertas éstas que gravan la comunicación al exterior por medio de llamadas telefónicas o radiotelefónicas,

Efectivamente la Administración determinó que la citada empresa no había efectuado el pago del llamado impuesto por llamadas al exterior de conformidad con la Ley 88 de 1961 y el Decreto Reglamentario 104 de 9 de mayo de 1962.

Las objeciones presentadas por los apoderados de la empresa se pueden sintetizar en los siguientes puntos:

A) Que dicho impuesto no es un impuesto de timbres.

B) Que los telex no se encuentran gravados por la Ley 88 de 1961.

C) Que exista diferencias entre el sistema de telex y el de comunicación por circuito cerrado.

CH) Que su representada arrendaba un circuito denominado canal arrendado.

D) Que se extraña del monto o cifra a que arribó la Administración para exigir el Impuesto de marras.

Como prueba adujeron un peritaje, que por su contenido se demuestra que el mismo requería de expertos en materia de telecomunicaciones o radiocomunicaciones y no de contadores públicos autorizados; sin embargo, dándole el debido valor legal se puede observar que el mismo afirma que la empresa sí utilizaba el sistema de telex y de circuito arrendado.

Para confirmar la Resolución No.260-4979 del 21 de agosto de 1975 se dictó la Resolución No. 260-1088 del 12 de marzo de 1979; y por su parte, la Comisión de Apelaciones emitió la Resolución No. 203-236 de 29 de noviembre de 1979 en donde, además de reconocer la legalidad de la actuación de la primera instancia, trae a colación la sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia de fecha 21 de diciembre de 1973, que en razón del Recurso de Inconstitucionalidad sobre esta materia, sentenció:

".... Por el contrario, el artículo 5 del Decreto 104, no constituye otra cosa que una advertencia a los usuarios, en el sentido de indicarles que no importa el nombre que se utilice para designar los medios de comunicación con el exterior, ya sea Telex u otro similar, siempre estará comprendido dentro de las llamadas telefónicas o radiotelefónicas, porque lo que en realidad importa es que la materia objeto de los impuestos fijados por la Ley 66 de 1961 y 88 del mismo año, es la comunicación con el exterior utilizando las ondas hertzianas."

"Sería absurdo pensar que cada vez que se establezca un nuevo sistema de comunicación con el exterior por cable, alambre u ondas eléctricas el Estado se viera en la necesidad de crear o modificar las leyes existentes a fin de concluir dentro de ellas los nuevos sistemas de comunicación. Si esta fuera la interpretación de las leyes que se analizan, a los usuarios les bastaría con cambiar periódicamente el nombre de sus sistemas de comunicación para evadir el pago de los impuestos establecidos por las leyes".

De tal forma quedó evidenciado que el impuesto establecido en la Ley 88 de 1961 y reglamentado por el Decreto 104 de 1962 grava las comunicaciones al exterior, dilucidando la confusión pretendida por los recurrentes, la cual consistía en recaer el gravámen en el aparato o equipo transmisor y su uso con la transmisión o comunicación que constituye el hecho gravado por la Ley, y que de manera meridiana lo estableció o reconoció el citado precedente.

Siendo el hecho gravado la comunicación al exterior, los mecanismos que se utilicen para ello están demás resaltarlos, así como cualquiera limitación de las mismas constituirían, posiblemente, una incongruencia con el texto legal.

En la Resolución No.62 de 17 de junio de 1980 el Organo Ejecutivo reiteró la tesis de la Administración sustentándola adicionalmente en el precedente de la Corte Suprema, cuando citándolo afirmó " si esa fuera la interpretación de las leyes que se analizan, a los usuarios les bastaría con cambiar periódicamente el nombre de sus sistemas de comunicación para evadir el pago de los impuestos establecidos por las leyes".

Honorable Magistrado, la Administración, como puede observarse, ha obrado dentro del marco jurídico vigente y orientado por los precedentes tribunales expedidos por la más Alta Magistratura, y así conceptuamos que será reconocido.

Aprovecho la oportunidad para expresarle mi más alta consideración y respeto,

MARCO A. ROYER (fdo.)  
ADMINISTRADOR REGIONAL  
DE INGRESOS, ZONA ORIENTAL."

El Señor Procurador de la Administración se opuso a lo pedido en la demanda, basándose, entre otras consideraciones,

en las siguientes:

"Tal como se manifestó en párrafos precedentes, la investigación realizada por funcionarios del Departamento de Auditoría llegó a determinar que la demandante no había efectuado el pago del Impuesto por llamadas al exterior (telex) de 1963 a 1974 por un monto de B/ 150,800.00, cabe señalar que la controversia entre la Administración Regional de Ingresos, Zona Oriental, y la demandante se circunscribió al gravámen para llamadas telefónicas o radiotelefónicas al exterior creado por la Ley 88, de 28 de diciembre de 1961, reglamentada por el Decreto 104 de 9 de mayo de 1962 y si se aplica dicho gravámen a los llamados canales rentados y en qué forma.

Sobre el particular es de importancia transcribir lo dispuesto en el artículo 1o de la Ley 88 de 1961.

"Artículo 1o: Toda llamada telefónica o radiotelefónica al exterior tendrá que pagar un gravámen que a continuación se detalla:

A) Cada llamada telefónica a los países del Hemisferio Americano tendrá que pagar un balboa (B/.1.00).

B) Pagará un balboa (B/ 1.00) cada llamada telefónica a los países europeos, asiáticos, africanos y de los otros Continentes."

Este artículo establece, como se aprecia, un impuesto de B/.1.00 por cada llamada telefónica o radiotelefónica que tenga su origen en el territorio nacional hacia el exterior. El legislador, pues, estableció gravámenes para todos los medios autorizados de comunicación con el exterior, que se verifiquen a través de alambres, cables o utilizando las ondas eléctricas o hertzianas.

Ahora vemos el resultado de la mencionada investigación a la empresa CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A. por parte de los funcionarios del Ministerio de Hacienda y Tesoro. En la Resolución No. 260-4979-sobre este punto se dice lo siguiente:

De la investigación efectuada en la oficina de CHRYSLER INTERNATIONAL, además se comprobó que el contribuyente mantiene el Servicio de Telex desde el año de 1963, a través de un canal arrendado a la Tropical Radio Co. Que de los archivos o documentos investigados de los años 1963, 1964, 1965 y 1967, éstos estaban incompletos y no mostraban cifras máximas, ni míni-

- mas diarias para poder determinar las cantidades mensuales. Para el año 1966, sí se reportaba completamente las cantidades de telex, enviados durante ese año, lo que determinó el movimiento de la empresa, pudiéndose de igual forma aplicar la cifra revisada para el año de 1966, como cifra base aproximada para los años de 1963, 1964, 1965 y 1967.

De esta forma se computaron los años 1963 y 1969, tomando como base el resultado del año íntegro investigado de 1970. En los años restantes 1971, 1972, 1973 y 1974, los mensajes enviados se determinaron por medio de archivos personales de ciertos empleados ejecutivos, que llevaban controles numerados de Telex enviados por ellos.

Se pudo observar en los cuadros siguientes de envíos de llamadas al exterior (telex), que entre los años 1963 a 1967 y los años 1968 a 1974, existen diferencias de cantidades en orden descendente para los últimos años, motivado por el cambio radical que se operó en la empresa CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A., ya que sus operaciones se vieron efectuadas por el traslado de sus oficinas a otros puntos del exterior". (Cfr.fs. 2 del exp.adm).

Ahora bien, con relación a las llamadas a través de los "canales arrendados" y el gravámen creado por la Ley 88 de 1961, cabe hacer la observación de que aunque se tratara de un sistema diferente al de telex, pero similar en cuanto a su forma de operar, estarían de todos modos gravadas.

Sobre este particular la Comisión de Apelaciones expuso:

"El sistema de "canales arrendados" presenta, según el recurrente, algunas diferencias con el "telex". Sin embargo, es un medio de comunicación con el exterior que se utiliza el mismo tipo de ondas hertzianas y a través del mismo tipo de instrumentos para enviar y recibir mensajes (teletipos), en forma tal que se pueden establecer "conversaciones escritas" con el exterior, por la cual, en el peso de los casos, puede considerarse un sistema similar al "Telex", pues presenta mas semejanza que diferencias.

Por otro el Organo Ejecutivo, a través de su Resolución No.62, de 17 de junio de 1980, fue terminante al señalar que "la Ley 88 de 28 de diciembre de 1961, establece el gravámen a todas las llamadas efectuadas al exterior, sin

distinción alguna, siendo así, se estima que las llamadas al exterior bajo el sistema de canales arrendados (TELEX), son medios de comunicación mediante ondas hertzianas y caen dentro de la órbita de la Ley citada." (Cfr. a fs. 43 del exp. adm).

En consecuencia opinamos que no se ha producido la violación del artículo 5 y su párrafo del Decreto Ejecutivo No. 104 de 9 de mayo de 1962.

Sobre el artículo en discusión cabe decir que el mismo establece los motivos o vicios que den lugar a la impugnación de los actos administrativos en la jurisdicción contencioso administrativa panameña. Ellos son: A) La infracción de los preceptos legales; B) la falta de competencia o de jurisdicción del funcionario o entidad; C) el quebrantamiento de las formalidades que deben cumplirse, y D) la desviación de poder.

Disen timos de los planteamientos expuestos por la demandante en el concepto de la violación, porque estimamos que no se ha producido la violación alegada por el hecho de que las autoridades del Ministerio de Hacienda y Tesoro tienen facultad para aplicar e interpretar las normas tributarias en nuestro país. Debemos hacer énfasis en que el procedimiento de estimación para el gravámen de oficio efectuado por los funcionarios investigadores de la Dirección General de Ingresos, se encuentra amparado en la Ley 88 de 1961 y en el Decreto No. 104 de 1962.

En lo atinente a la forma en que la Administración realizó los estimados y promedios para fijar el monto de los impuestos que se le exigen pagar a la empresa demandante, en la Resolución No. 260-4979 se explicó en forma clara los procedimientos que se utilizaron para realizar dicha tarea y demás está agregar que tal proceder se ajustó a las normas jurídicas pertinentes. Permítame dar por reproducido aquí el precedente aludido en el punto anterior, calendado 21 de diciembre de 1973.

Luego de lo expuesto, solicitamos que se destimen las pretensiones de la demandante y se niegue lo pedido."

Para decidir se considera:

La Sala comparte lo expresado por la Administración Fiscal y el señor Procurador en el sentido de que el gravámen

de B/. 1.00 señalado en la Ley 88 de 1961, tiene como objeto impositivo, y así lo establece su hecho generador, cada llamada que se haga desde nuestro país al exterior, salvo las que expresa y específicamente se eximan, sin importar el medio de comunicación utilizado para ello.

Así también lo entendió el Pleno de la Corte, en fallo de 21 de diciembre de 1973, cuando se pronunció sobre la constitucionalidad del artículo 5 del Decreto Ejecutivo No.104 de 1962, que reglamenta el impuesto señalado en dicha norma, en el que se indica que también se considerarán como llamadas telefónicas las que se hagan por el sistema de Telex o similares, que operan directamente algunas empresas particulares.

De acuerdo con los antecedentes del caso que nos ocupa y lo explicado en los hechos de su demanda la contribuyente opera en su empresa de esta ciudad, el sistema de telex de comunicación y también un sistema de teletipo mediante circuito cerrado, a través del cual se comunica con su casa matriz en el exterior (Detroit, Michigan), con lo cual se mantienen en permanente comunicación con ese sistema conocido como "Canal Rentado".

La existencia de algunas diferencias entre los mencionados sistemas de comunicación al exterior no constituyen problema jurídico alguno para la aplicación de dicho gravámen, toda vez que en ambos casos los agentes fiscales pudieron constatar cada llamada o mensaje escrito remitidos al exterior, por medio de claves de inicio y final, numeración, hora, etc. que permiten reconocer cada una de esas llamadas o mensajes.

En los años de 1971, 1972, 1973 y 1974 pudieron determinar todo y cada uno de esos mensajes por medio de los archivos de los ejecutivos de la empresa, que llevan un control numerado de los mensajes que hacían.

De lo anotado anteriormente la Sala concluye que no es fundada la violación del artículo 5o y su parágrafo del Decreto Ejecutivo No. 104 de 1962, en el concepto indicado en la demanda, y por ello desestima tal cargo.

En cuanto a la violación que se invoca en la demanda del artículo 26 de la Ley 33 de 1946, no es cierto como se afirma que mediante las resoluciones acusadas los funcionarios de la Administración Fiscal se han arrogado ilegalmente la facultad de hacer extensivas a un caso no contemplado en la LEY el impuesto que tiene establecido, ya que, como ha sido expresado anteriormente, la contribuyente tiene la obligación de pagar dicho gravámen conforme la ley tributaria citada y la disposición reglamentaria comentada.

No procede tampoco en el presente caso alegar que la cuantificación del impuesto durante los años de 1963, 1964, 1965 y 1967 no es legal, arguyendo que los funcionarios fiscales no tienen la facultad para fijar, a su discreción, el monto de los impuestos exigidos en esos años.

Sobre el aspecto anotado debe tenerse presente que el párrafo de la citada norma reglamentaria le impone a los particulares, que operan directamente esos sistemas de comunicación en sus empresas, la obligación de remitir mensualmente un informe completo a la Administración Fiscal, en donde consta la cantidad de llamadas que han sido hechas para la liquidación y pago de ese impuesto.

Además se observa que en la investigación de los archivos de la contribuyente, ésta no presentó un registro de las cantidades mensuales de esas llamadas al exterior durante esos años, pero sí hizo un registro completo de los telex que remitió en el año de 1966, lo cual le permitió a la Administración calcular en forma aproximada la cantidad promedio de las mismas en los mencionados años.

No encontrándose la demandante eximida del pago del impuesto comentado y dadas las circunstancias anotadas, la determinación en esos años de la cantidad de llamadas para cobrar el gravámen correspondiente, según aparece en la resolución originaria impugnada, es válido, toda vez que la situación señalada obedeció a omisión imputable a la contribuyente, por lo que no era posible fijar exactamente el monto del impuesto en esos años.

Por tales razones la Sala también desestima dichos cargos.

En mérito de lo expuesto, la Sala Tercera (Contencioso Administrativo) de la Corte Suprema, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley, Niega lo pedido por la demandante CHRYSLER INTERNATIONAL, S.A., por conducto de la firma de abogados Icaza, González-Ruiz & Alemán, en la demanda antes mencionada.

COPIESE Y NOTIFIQUESE.

(Fdo.) PEDRO MORENO C. (Fdo.) RICARDO VALDES. (Fdo.)  
LAO SANTIZO P. (Fdo.) TEOFANES LOPEZ. Secretario.=

=====

TERCERIA COADYUVANTE, interpuesta por el Licenciado SIXTO A-  
BREGO CAMAÑO, EN REPRESENTACION DE ALMACENES GENEVA, S.A., DEN-  
TRO DEL JUICIO EJECUTIVO POR JURISDICCION COACTIVA, que le si-  
gue la Caja de Seguro Social, a la sociedad TRANSPORTES SUPE-  
RIORES, S.A. (MAGISTRADO PONENTE: PEDRO MORENO C).=

= SE NIEGA LA TERCERIA INTERPUESTA =

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA TERCERA (CONTENCIOSO ADMINIS-  
TRATIVO), PANAMA CATORCE DE ABRIL DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA  
Y DOS.