



Estado Plurinacional de Bolivia
 Órgano Judicial



SALA PLENA

25

SENTENCIA: 150/2016 12-08-16
FECHA: Sucre, 21 de abril de 2016 8:16
EXPEDIENTE N°: 89-2012
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR: **Pastor Segundo Mamani Villca.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso-administrativa de fs. 86 a 90, en la que Marco Antonio Aguirre Heredia en representación de la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) impugna la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0814/2012 pronunciada el 17 de septiembre, por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), la contestación de fs. 115 a 119 vta., la réplica de fs. 124 a 126 vta. y la dúplica de fs. 130 a 130 vta., los antecedentes del proceso y de emisión de la resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda

La demanda señala que la parte actora habría generado un proceso de Fiscalización Externa -mediante Orden de Fiscalización Parcial N° 00100FE00055 de 7 de octubre de 2010- al contribuyente Empresa Nacional de Telecomunicaciones S.A. (ENTEL S.A.) cuyo alcance comprendería el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT) correspondiente a los períodos fiscales de enero a diciembre de 2007 y el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE) por la gestión 2007. Concluido el trabajo de campo y valorados todo los hechos y datos obtenidos mediante Informe de Actuación CITE: SIN/GGLP/DF/INF/59/2011 de 17 de octubre de 2011, se habría establecido un adeudo de 62.946.151 UFV, importe compuesto por tributo omitido, intereses y sanción preliminar de la conducta. Con el informe indicado se habría emitido la Vista de Cargo N° 32-0080-2011 de 17 de octubre de 2011.

El 9 de diciembre de 2011, la demandante habría presentado los descargos respectivos, adjuntando catorce (14) folders de documentación para su valoración y que permitan dejar sin efecto la Vista de Cargo referida por tributo omitido, intereses y sanción preliminar de la conducta.

Con la Vista de Cargo indicada, la Gerencia GRACO La Paz del SIN habría emitido la Resolución Determinativa (RD) N° 17-01055-2011 de 23 de diciembre de 2011, estableciendo la existencia de una deuda tributaria por IVA e IT por períodos fiscales enero a diciembre de 2007, y por IUE correspondiente a la gestión fiscal 2007, por la suma de Bs. 35.225.788 (Treinta y Cinco Millones Doscientos Veinticinco Mil Setecientos Ochenta y Ocho 00/100 Bolivianos) por concepto de tributo omitido, y califica la conducta del contribuyente como Omisión de Pago, cuya sanción

corresponde al 100% del tributo presuntamente omitido, intimando el depósito de 65.093.789 UFV's (Sesenta y Cinco Millones Noventa y Tres Mil Setecientos Ochenta y Nueve 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda) por concepto de deuda tributaria que incluye tributo omitido, interés y la sanción por Omisión de Pago.

1.2. Fundamentos de la demanda

Señaló que la Resolución de Recurso Jerárquico emitida por la AGIT al confirmar la Resolución ARIT-LPZ/RA 0370/2012 de 14 de mayo, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz que modifica la deuda tributaria establecida en la Resolución Determinativa (RD) N° 17-1055-2011 de Bs. 111.286.524 equivalentes a 65.027.536 UFV's correspondiente al IVA, IT e IUE por los periodos fiscales enero a diciembre de 2007 a Bs. 5.442.169 equivalentes a 3.180.026 UFV's. Es así que la Resolución Jerárquica sería atentatoria a los intereses del Estado Plurinacional de Bolivia en razón a los siguientes motivos:

a) La Autoridad General de Impugnación Tributaria no analizó correctamente las Resoluciones Administrativas (RA) 13-0002-07 y 13-0016-06, violando el art. 120 numeral 1 de la Ley N° 2492. Invocando al art. 117 del CTB la demandante refiere que la Resolución de Recurso Jerárquico no consideraría que la RD 13-0002-07 de 25 de enero de 2007 se encuentra anulada conforme el art. 120 del CTB, que establecería que sobre base de datos, informaciones y/o documentos falsos o inexactos proporcionados por el consultante serán nulas las respuestas a la consulta por haber alterado las circunstancias. En el caso específico mediante la RA N° 04-0018-07 de 20 de diciembre de 2007 se anularía la consulta debido a que el consultante ENTEL S.A. habría alterado los hechos del caso y modificados los datos que motivaron la consulta. Es así que las Resoluciones Administrativas cuestionadas no podrían ser consideradas vinculantes para que la AGIT afirme que los ingresos por interconexión del exterior (llamadas entrantes a Bolivia) no se hallan comprendidos dentro del objeto del IVA e IT, por lo que se desconocería de esta forma lo establecido por el inciso b) del art. 4 de la Ley N° 843, invocando también el artículo 72 del mismo cuerpo legal. Para la demandante en una llamada originada en el exterior el operador de larga distancia –en el presente caso ENTEL S.A.- recibiría la información respectiva para encaminar la llamada hacia su destino final sea en teléfono fijo, móvil o público ubicado en Bolivia, y por este transporte en territorio boliviano y su respectiva terminación, el operador de larga distancia situado en Bolivia, recibiría un pago de su corresponsal extranjero, ingreso por servicios que se encuentran sujetos al pago de impuestos vigentes en el territorio boliviano. Este servicio prestado por el contribuyente estaría gravado por el IVA e IT, advirtiéndose que no se estaría cobrando por el servicio de telefonía, sino por el servicio que presta ENTEL S.A. al operador internacional, no al usuario del extranjero que realiza la llamada. Sigue indicando que por ese servicio el contribuyente recibe un pago, mismo que se encontraría registrado en su contabilidad, situación que no habría sido advertida por la AGIT.

b) La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0814/2012 realizó una incorrecta interpretación de la Sentencia Constitucional 1724/2010-R de 25 de octubre de 2010, debido a que la misma no sería aplicable al caso por no concurrir de forma similar y análoga. La demandante evidencia que



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 895/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra Autoridad General de Impugnación Tributaria.

las operaciones realizadas fuera del territorio de la nación no se encuentran gravadas por dichos tributos, tal cual prevé la RA 13-0016-06 de 23 de octubre de 2006 analizada en dicha sentencia; sin embargo, la RD 17-0194-11 de 27 de junio de 2011 impugnada no pretendería gravar operaciones realizadas fuera del territorio de la nación, sino por el contrario pretendería gravar ingresos percibidos por la prestación de servicios dentro del territorio nacional por parte de ENTEL S.A. a operadores de telefonía internacional, cuyos ingresos serían registrados en la contabilidad del sujeto pasivo, de los cuales no pagaría tributo, vulnerando con ese razonamiento los arts. 1 inciso b), 3 inciso d), 4 inciso b), 72 y 76, todos de la Ley N° 843 referentes al IVA e IT. Señala también que la nota UCE/STJ/DATJ/-49/1997 de 7 de abril de 1997 -respuesta interna del Área Jurídica al Departamento de Fiscalización- es una opinión jurídica que la comisión fiscalizadora tenía la decisión de considerar o no en los resultados, debido a que el criterio vertido no sería absoluto ni definitivo.

c) La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0814/2012 viola los incisos c), d), f), g) y h) del art. 4 de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo -principios de verdad material, imparcialidad, legalidad y presunción de legalidad- y el art. 6 parágrafo I numeral 3 de la Ley N° 2492, al no considerar que ninguna RA podría prevalecer a lo establecido por la ley, debido a que por disposición de éste último, sólo la ley establecería la exclusión del pago del tributo, y las consultas absueltas por las RRAA 13-0002-07 y 13-0016-06 que excluyeron el pago de IVA e IT a ENTEL S.A. y Boliviatel S.A. habrían sido anuladas en aplicación del art. 120 numeral 1 del CTB por las RRAA 04-0018-07 y 04-0019-07, por lo que todo acto administrativo que contraviene la ley estaría viciado de nulidad radical o de pleno derecho. En relación a la RA 13-0002-07 la Administración Tributaria basaría la determinación en lineamientos jerárquicos establecidos los cuales no podrían ser sujetos de contravención, por lo que se consideraría lo establecido en el art. 5 parágrafo I del CTB con carácter limitativo. Por ello, se dejaría establecido que la respuesta a la consulta -materializada en la RA 13-0002-07- para el no pago de impuestos, de ninguna manera podría prevalecer a lo establecido por la Ley, máxime cuando ésta habría sido revocada expresamente. De la interpretación del art. 6 de la Ley N° 2492 sólo la ley establecería la exclusión del pago del tributo. Y del art. 120 del mismo cuerpo normativo se entendería que la consulta es nula cuando existe infracción a la ley, por lo que el no pago de tributos amparados en una consulta que la propia ley la declara nula dejaría de lado cualquier argumento y/o interpretación contraria al criterio establecido y sustentado en proceso de fiscalización. Finalmente, con relación a la Resolución Ministerial N° 642 reitera a la Autoridad de Impugnación Tributaria que la misma no crea ni modifica ningún impuesto, solamente aclara y complementa lo que desde un inicio estaba alcanzado por las normas ya establecidas.

d) La Administración Tributaria no estableció reparos por el servicio de telefonía a usuarios del exterior, y el hecho de que no hubiese un beneficiario de la factura a ser emitida por ENTEL S.A. por el servicio prestado no le eximiría al prestador del servicio de la obligatoriedad de facturar por dicho servicio, prueba de esto sería que el contribuyente a

partir de la Resolución Ministerial N° 642 hasta la fecha emitiría las facturas a nombre de todos los operadores internacionales con los que mantiene operaciones. Si bien el funcionamiento operativo del IVA descansaría en el método del débito-crédito, no necesariamente implica su cumplimiento, debido a que el IVA sería un impuesto directo que se grava al consumidor final; es decir, formaría parte del precio de venta en plaza, del servicio o prestación gravada. En relación a la aplicación del costo, se pueden incurrir en costos que no necesariamente generarían Crédito Fiscal, es así que el costo de realización de los servicios de llamadas internacionales, no necesariamente generan Crédito Fiscal, por lo que el funcionamiento operativo del IVA no necesariamente descansaría en el método del débito-crédito como lo expone la Autoridad de Impugnación Tributaria.

En conclusión, la demandante afirma que el pago determinado por IVA e IT, por concepto de servicio de interconexión internacional de llamadas telefónicas entrantes a Bolivia por el periodo enero a diciembre 2007, correspondería a ingresos gravables en aplicación de los arts. 1 inciso b), 14, 72 y 76 de la Ley N° 843 y art. 120 del CTB. Es así que la AGIT no habría considerado que una vez realizada la llamada en el exterior del país, ENTEL S.A. recibe la información respectiva del operador internacional para encaminar la llamada hacia su destino final dentro de Bolivia, y es por este transporte a territorio Boliviano y su respectiva terminación, que el operador de larga distancia situado en Bolivia –en este caso ENTEL S.A.- recibe un pago de su corresponsal extranjero, cuyo ingreso por interconexión de las llamadas entrantes no son pagados al Fisco, y debido a que es sujeto pasivo no cobra por el servicio de telefonía a los usuarios del exterior, sino por el servicio que presta al operador internacional del territorio, la omisión de pago de este tributo vulneraría los art. 1 inciso b), 3 inciso d), 4 inciso b), 72 y 76 de la Ley N° 843 referente al IVA e IT.

e) La Resolución impugnada interpretaría erróneamente el art. 117 de la Ley 2492, debido a que la Resolución de Recurso de Alzada consideraría que todos los aspectos sobre los que se pronuncia una respuesta a una consulta tributaria son vinculantes en aplicación de la norma indicada, criterio que sería equivocado y extensivo, debido a que existirían aspectos que están reservados solo a la ley, y no podría la máxima autoridad de impugnación tributaria mediante una RA exencionar hechos generadores que por la Ley N° 843 da lugar al pago de un tributo, considerando además por disposición del art. 6 del CTB que una exención sólo la podría otorgar una ley.

I.3. Petitorio

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0814/2012 de 17 de septiembre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en la parte que dejó sin efecto los importes de Bs. 27.102.154 por el IVA y Bs. 6.254.343 por IT, en razón de tributo omitido, el mantenimiento del valor, intereses y sanción por Omisión de Pago por los periodos fiscales enero a diciembre 2007.

II. DE LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 895/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra Autoridad General de Impugnación Tributaria.

La Autoridad General de Impugnación Tributaria, se apersonó al proceso y respondió negativamente a la demanda con memorial presentado el 17 de abril de 2013, que cursa de fojas 115 a 119 vta. y señaló lo siguiente:

Explica sobre el numeral II.1 que la obligación tributaria nacería en cuanto se verifica el presupuesto de hecho determinado por ley como hipótesis legal condicionante tributaria que permite conocer con certeza cuáles hechos o situaciones generan obligaciones tributarias, así para la configuración del hecho imponible para el IVA, en el caso de las prestaciones de servicio y de toda otra prestación cualquiera fuera su naturaleza, conforme el art. 4 inciso b) de la Ley N° 843 concordante con el art. 4 del DS N° 21530, el hecho imponible se perfeccionaría en el caso de contrato de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice su ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior. Al respecto, ENTEL S.A. en relación a las obligaciones impositivas gravadas por los ingresos obtenidos por llamadas entrantes a Bolivia, habría efectuado consulta al SIN y habría obtenido respuesta mediante RA 13-0002-07 de 25 de enero de 2007, la que señalaría que las operaciones de tráfico internacional de llamadas entrantes, no se encontrarían alcanzadas por el IVA e IT, debido que se originarían en el exterior del país, presuntamente coincidente con la Resolución Ministerial N° 027 de 18 de enero de 2006. Indica que el art. 117 de la Ley N° 2492 establece la vinculatoriedad de la respuesta de una consulta para la administración tributaria, y que por nota UCR/STJ/DATJ/-49/1997 de 7 de abril de 1997, emitida por la Dirección de Área de Asuntos Técnicos y Jurídicos de la DGII (actualmente SIN) se daría respuesta a la consulta formulada por la Dirección de Área Fiscalización, señalando que el ingreso que percibe ENTEL S.A. por la cuenta "participación por interconexión internacional" estaría libre de imposición de gravamen, en mérito al Convenio Internacional de Telecomunicaciones suscrito en Montreux-Suiza en 1965 y ratificado por Decreto Ley de 23 de diciembre de 1969. Esta nota de orden interno emitida por el Área competente del SIN tendría un carácter de posición legal institucional respecto al hecho consultado, a efectos de su aplicación en los procesos de fiscalización que ejecute el ente recaudador, conforme el art. 117 del CTB, por lo que el criterio de que la citada nota es una simple opinión jurídica carecería de sustento para restarle valor a la respuesta a la consulta formulada. Además que dicha nota habría sido ratificada por la Administración Tributaria mediante RA 13-0002-07 de 25 de enero de 2007. Respecto a la nulidad denunciada de las RRAA invocadas por infracción de la ley, la demandante no adjuntaría el acto administrativo formal por el que se declare la nulidad de las RRAA 13-0002-07 y 13-0016-06. Invoca la Sentencia Constitucional (SCP) 1724/2010-R de 25 de octubre, como precedente obligatorio y vinculante que sostendría la posición asumida. Establece también que la respuesta a la consulta además de tener efecto en el caso concreto, tendría influencia en los demás casos de empresas de comunicaciones que presenten similares sino idénticas condiciones en sus actividades, tal el caso de AXS Bolivia S.A. por cuanto al RD N° 286/2006 habría comprobado la existencia de tributos no declarados en lo que se refiere al IVA e IT por concepto de llamadas internacionales del exterior entrantes a Bolivia. A su vez, por disposición del párrafo segundo del art. 117 del CTB, sus efectos

persistirían mientras no cambien los criterios de la Administración Tributaria sobre el objeto de la consulta.

En consecuencia, la violación de la seguridad jurídica se produciría cuando el sujeto pasivo se encuentra sometido a la arbitrariedad de quien detenta el poder, por lo que en virtud a la garantía al debido proceso y a la seguridad jurídica se concluiría que el efecto de las RRAA 13-0002-07 y 13-0016-06, serían vinculantes al presente caso.

En relación al numeral II.2. refiere que en el aspecto de la valoración y compulsión de los antecedentes administrativos se evidencia que la Administración Tributaria habría establecido la existencia de ingresos no declarados por llamadas entrantes internacionales a Bolivia, mismos que habrían sido registrados como ingresos por ENTEL S.A., por lo que el ente recaudador no establecería reparos por servicios de telefonía a usuarios del exterior; sin embargo, no resultaría ésta observación motivo de controversia en la demanda, debido a que en el fondo lo que se litigaría es la aplicación de la RRAA 13-0002-07 y 13-0016-06 y la vinculación de la SCP 1724/2010-R de 25 de octubre.

II.1. Petitorio

La autoridad demandada solicitó se declare improbadamente la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada en el proceso.

III. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES

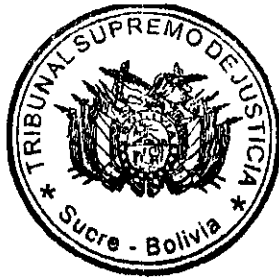
A efecto de resolver, corresponde señalar que los antecedentes cumplidos en sede administrativa y los que cursan en el cuaderno del proceso informan lo siguiente:

1. Que de la revisión de los antecedentes adjuntos al expediente del proceso, se evidencia lo siguiente:
 - a) En mérito a la activación del procedimiento determinativo especial de verificación de cumplimiento de obligaciones impositivas; y, una vez desarrollado el trámite previsto por ley, la Gerencia GRACO La Paz del SIN, pronunció la RD 17-1055-2011 de 23 de diciembre de 2011 (fs. 1 a 27), determinando de oficio que el contribuyente ENTEL S.A. con Número de Impuesto Tributario (NIT) 1020703023 tiene obligaciones impositivas del IVA e IT, las mismas que ascienden a Bs. 111.663.839 (Ciento Once Millones Seiscientos Sesenta y Tres Mil Ochocientos Treinta y Nueve 00/100 Bolivianos), equivalente a 65.093.789 UFV's (Sesenta y Cinco Millones Noventa y Tres Mil Setecientos Ochenta y Nueve 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda), correspondiente a tributos omitidos, intereses, y la sanción por Omisión de Pago.
 - b) La mencionada RD, fue objeto de recurso de Alzada por ENTEL S.A. (fs. 44 a 50 del Anexo) ante la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz, que mereció el pronunciamiento de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0370/2012 de 14 de mayo (fs. 29 a 41 vta.), por la que se resolvió Revocar Parcialmente la RD recurrida.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 895/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra Autoridad General de Impugnación Tributaria.

- c) A su vez, la Resolución de Recurso de Alzada referida fue objeto de recurso jerárquico por la Gerencia GRACO La Paz del SIN (fs. 212 a 216 del Anexo) ante la Autoridad General de Impugnación Tributaria, resolviendo ésta última la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0814/2012 de 17 de septiembre (fs. 44 a 78), la que se pronunció confirmando la Resolución de Recurso de Alzada impugnada.
- d) Por último, notificada la Gerencia GRACO La Paz del SIN, con la indicada Resolución de Recurso Jerárquico, el 25 de septiembre de 2012 (fs. 388 del Anexo), interpuso demanda contencioso administrativa el 24 de diciembre del mismo año (fs. 86 a 90).

IV. DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA

En autos, la presente controversia se circunscribe a determinar si fue correcta o no la determinación de la AGIT al resolver confirmando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0370/2012 de 14 de mayo, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, dentro del recurso interpuesto por ENTEL S.A. contra la Gerencia GRACO La Paz del SIN, que dispuso de oficio a través de la RD 17-1055-2011 de 23 de diciembre de 2011, que **ENTEL S.A. tiene obligaciones impositivas del IVA e IT correspondiente de enero a diciembre de 2007 por tributos omitidos, intereses, y la sanción por Omisión de Pago**, a pesar que la demandante afirma que la Autoridad General de Impugnación Tributaria no analizó correctamente las RRAA 13-0002-07 y 13-0016-06, debido a que las mismas se encuentran anuladas, mediante la RA N° 04-0018-07 de 20 de diciembre de 2007, conforme el art. 120 numeral 1 del CTB, en razón a que el consultante ENTEL S.A. habría alterado los hechos del caso y modificados los datos que motivaron la consulta, por lo que las RRAA cuestionadas no podrán ser consideradas vinculantes para afirmar que los ingresos por interconexión del exterior (llamadas entrantes a Bolivia) no se hallan comprendidos dentro del objeto del IVA e IT. Este servicio prestado por el contribuyente estaría gravado por el IVA e IT, advirtiendo que no se estaría cobrando por el servicio de telefonía, sino por el servicio que presta ENTEL S.A. al operador internacional, no al usuario del extranjero que realiza la llamada. Señala también que realizaría una incorrecta interpretación de la Sentencia Constitucional 1724/2010-R de 25 de octubre de 2010, debido a que la misma no sería aplicable al caso por no concurrir de forma similar y análoga. Además que la nota UCE/STJ/DATJ/-49/1997 de fecha 7 de abril de 1997 sería una respuesta interna del Área Jurídica al Departamento de Fiscalización de consideración o no por la comisión fiscalizadora, es decir, un criterio que no sería absoluto ni definitivo. También, la resolución jerárquica violaría los incisos c), d), f), g) y h) del art. 4 de la Ley N° 2341 de Procedimiento Administrativo -principios de verdad material, imparcialidad, legalidad y presunción de legalidad- y el art. 6 parágrafo I numeral 3 del CTB, al no considerar que ninguna RA podría prevalecer a lo establecido por la ley, debido a que por disposición de éste último, sólo la ley establecería la exclusión del pago del tributo, y no las consultas absueltas por las RRAA 13-0002-07 y 13-0016-06 que excluyeron el pago de IVA e IT a ENTEL S.A. y Boliviatel S.A. en otro caso. Y por último, la Administración Tributaria no habría establecido reparos por el servicio de telefonía a usuarios del exterior, y el hecho de que no

hubiese un beneficiario de la factura a ser emitida por ENTEL S.A. por el servicio prestado, no le eximiría al prestador del servicio de la obligatoriedad de facturar por dicho servicio.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO

Establecidos los antecedentes administrativos, el contenido de la demanda -conforme a la estructura de motivos de la demanda en el punto I.2. titulado Fundamentos de la Demanda de la presente resolución-, la contestación negativa a la misma, la réplicas y dúplica, se desarrolla el siguiente análisis jurídico de la problemática planteada:

V.1. Tema 1

De los fundamentos abstraídos de la demanda contencioso-administrativa se evidencia que en el inciso a). la AGIT no analizó correctamente las Resoluciones Administrativas (RA) 13-0002-07 y 13-0016-06, violando el art. 120 numeral 1 de la Ley 2492 (CTB), debido a que no consideró que la RD 13-0002-07 de 25 de enero de 2007, se encuentra anulada mediante la RA N° 04-0018-07 de 20 de diciembre de 2007, toda vez que el consultante ENTEL S.A. habría alterado los hechos del caso y modificados los datos que motivaron la consulta, motivo por el cual las RRAA cuestionadas no pueden ser consideradas vinculantes para que la Autoridad General de Impugnación Tributaria afirme que los ingresos por interconexión del exterior (llamadas entrantes a Bolivia) no se hallan comprendidos dentro del objeto del IVA e IT. Al respecto de la revisión de antecedentes del proceso se tiene que en mérito a la consulta realizada por ENTEL S.A. al Presidente Ejecutivo del SIN justamente sobre la omisión de tributación extrañada por la Gerencia GRACO La Paz del SIN, mediante RA 13-0002-07 de 25 de enero de 2007 (fs. 79 a 80) la Máxima Autoridad Ejecutiva (MAE) -en razón de la nota CITE: GNF-DTP N° 2397/2006 e informe CITE: GNF/DTP/I-67/2006 emitido por la Gerencia Nacional de Fiscalización- resuelve "...Las operaciones de tráfico internacional de llamadas entrantes, realizadas por la Empresa Nacional de Telecomunicaciones (ENTEL) S.A., no se encuentran alcanzadas por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuestos a las Transacciones (IT), toda vez que dichas prestaciones se originan en el exterior del país" (Sic.). Se evidencia también que de modo posterior la RA anterior es revocada por RA 04-0018-07 de 20 de diciembre de 2007, la que resuelve "...señalando que la prestación de servicios de interconexión internacional de llamadas telefónicas entrantes a Bolivia realizadas por la EMPRESA NACIONAL DE TELECOMUNICACIONES (ENTEL) S.A., se encuentra alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a las Transacciones (IT)..." (Sic.). Sin embargo, ante la prevalencia del principio de Seguridad Jurídica, la vigencia del derecho al Debido Proceso -artículo 117 numeral I de la Constitución Política del Estado (CPE)- y a la Defensa -artículo 119 numeral II de la CPE-, no es posible dentro de un Estado Constitucional de Derecho se pretenda aplicar el efecto jurídico de un fallo institucional-público de éstas características de manera retroactiva, toda vez que ello implicaría en el uso arbitrario y discrecional del poder estatal en violación de derechos y garantías constitucionales reconocidos a personas naturales y jurídicas. En el caso concreto de manera previa a los periodos de fiscalización observados -en relación al IVA e IT de enero a diciembre de 2007- tiene plena vigencia la RA 13-0002-07 de 25 de enero de 2007, por lo que el carácter vinculante



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 895/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra Autoridad General de Impugnación Tributaria.

de decisión no puede ser omitido durante este periodo hasta que se resuelve de modo contrario y se revoca la misma -mediante RA 04-0018-07-, es decir, hasta el 20 de diciembre de 2007. No se puede ingresar a analizar la fundamentación del nuevo criterio asumido por el SIN debido a que no fue objeto de análisis por parte de la AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico impugnado. Por este fundamento no es acogible es motivo de la demanda.

V.2. Tema 2

En relación a los fundamentos esgrimidos en el inciso b). de la demanda, al haberse realizado una incorrecta interpretación de la Sentencia Constitucional 1724/2010-R de 25 de octubre de 2010, debido a que la misma no es aplicable al caso por no concurrir de forma similar y análoga. En el mismo la demandante establece que resulta evidente que las operaciones realizadas fuera del territorio de la nación no se encuentran gravadas por dichos tributos, tal cual prevé la RA 13-0016-06 de 23 de octubre de 2006 analizada en dicha sentencia; sin embargo, la RD 17-0194-11 de 27 de junio de 2011 impugnada no grava operaciones realizadas fuera del territorio de la nación, sino por el contrario grava ingresos percibidos por la prestación de servicios dentro del territorio nacional por parte de ENTEL S.A. operadores de telefonía internacional, cuyos ingresos son registrados en la contabilidad del sujeto pasivo, de los cuales no paga tributo. Al respecto se debe establecer que la SCP 1724/2010-R analiza de manera concreta en relación al IVA e IT por concepto de llamadas internacionales originadas en el exterior entrantes en Bolivia, detalle fáctico similar al que se presenta en el caso de autos, cuyo razonamiento técnico jurídico estableció que estos impuestos en las circunstancias descritas no se encuentran dentro del alcance normativo-tributario nacional, en mérito al principio de territorialidad, estableciendo incluso que este tipo de resoluciones -respuesta a consultas sobre casos concretos- tienen influencias en los demás casos de empresas de comunicaciones que presentan similares, sino idénticas condiciones en sus actividades, lo que permite concluir racionalmente una similitud entre el caso de autos y el analizado en la SCP invocada. Asimismo, a pesar que las sentencias, declaraciones y autos del Tribunal Constitucional son de carácter vinculante y obligatorio para los demás poderes del Estado -conforme el art. 44 de la Ley N° 1886 del Tribunal Constitucional (vigente esa gestión)-, el fundamento de la Resolución de Jerárquica impugnada cuenta con un fundamento propio y suficiente, por lo que una mayor fundamentación de la decisión asumida a través de la jurisprudencia constitucional aplicable es importante pero no definitiva para su sostenimiento. Además, la demandante no establece la forma en que la invocación y aplicación de esta SCP le genera agravios en derechos. Por los fundamentos expuestos no es acogible este motivo de la demanda.

V.3. Tema 3

En relación a los fundamentos esgrimidos en el punto c. de la demanda se evidencia que la resolución jerárquica impugnada viola los incisos c), d), f), g) y h) del art. 4 de la Ley N° 2341 -principios de verdad material, imparcialidad, legalidad y presunción de legalidad- y el art. 6 parágrafo I numeral 3 de la Ley 2492 (CT), al omitir considerar que ninguna RA puede prevalecer a lo establecido por la ley, debido a que por disposición de éste último, sólo la ley establece la exclusión del pago del tributo, y las

consultas absueltas por las RRAA 13-0002-07 y 13-0016-06 que excluyeron el pago de IVA e IT a ENTEL S.A. y Boliviatel S.A. fueron anuladas en aplicación del art. 120 numeral 1 del CTB por las RRAA 04-0018-07 y 04-0019-07, por lo que el acto administrativo que contraviene la ley estaría viciado de nulidad absoluta o de pleno derecho. Al respecto, es evidente afirmar que el conjunto de acciones de la Administración Tributaria debe enmarcarse a la prelación normativa prevista en el art. 5 párrafo I de la Ley N° 2492 –concordante con el art. 410 de la Constitución Política del Estado (CPE)-, y a los principios dispuestos por el art. 4 de la LPA –entre ellos el de sometimiento pleno a la ley, de principio de legalidad y presunción de legitimidad, de jerarquía normativa, etc.-, asimismo, al art. 6 párrafo I numeral 3 del CTB, que establece que “...Sólo la Ley puede: ...3) Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios.”. Sin embargo, esta normativa legal tributaria no es suprimida u omitida, toda vez que la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada no suprime tributaciones legales sino al contrario confirma y desarrolla un criterio sistemático de lo que debe entenderse sobre la tributación en el caso de autos durante la vigencia de la RA 13-0002-07 de 25 de enero de 2007, donde la aplicación del IVA e IT -obligación tributaria objetada- tiene su génesis en cuanto se verifica el presupuesto de hecho determinado por ley como condicionante inexcusable y en concordancia con la respuesta a una consulta previa a la MAE del SIN sobre la interpretación de la misma. En base a este antecedente – la RA 13-0002-07 de 25 de enero de 2007- se establece que desde enero a diciembre de 2007 las operaciones de tráfico internacional de llamadas entrantes no se encuentran en el alcance del IVA e IT debido a que las mismas tienen su origen en el exterior del país, cuya aplicación la realiza el país de origen de acuerdo a su normativa interna. Se asume este criterio durante la vigencia de la RA 13-0002-07 de 25 de enero de 2007. La vinculatoriedad de esta resolución en el caso de autos tiene base legal conforme lo establece el art. 117 de la Ley N° 2492, que refiere que “...la respuesta a la consulta tendrá efecto vinculante para la Administración Tributaria que la absolvió, únicamente sobre el caso concreto consultado, siempre y cuando no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos que la motivaron.”. Con carácter complementario este criterio habría sido coincidente con lo dispuesto por la Resolución Ministerial N° 027 de 18 de enero de 2006, emitida por el Ministerio de Hacienda dentro de la impugnación presentada por la Asociación de Transporte Aéreo Internacional (IATA) contra la Resolución Normativa de Directorio N° 10-0039-05 de 25 de noviembre de 2005. Por lo fundamentado se desestima este motivo de la demanda.

V.4. Tema 4

La Administración Tributaria no estableció reparos por el servicio de telefonía a usuarios del exterior, afirmando la demandante que el reparo determinado establecidos por IVA e IT, por concepto de servicio de interconexión internacional de llamadas telefónicas entrantes a Bolivia por el periodo enero a diciembre 2007, corresponde a ingresos gravables en aplicación de los arts. 1 inciso b), 14, 72 y 76 de la Ley 843, art. 120 del CTB. Es así que la AGIT no consideró que una vez realizada la llamada en el exterior del país, ENTEL S.A. recibe la información respectiva del rador internacional para encaminar la llamada hacia su destino final dentro de Bolivia, y es por este transporte a territorio Boliviano y su respectiva



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial



Exp. 895/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra Autoridad General de Impugnación Tributaria.

terminación, que el operador de larga distancia situado en Bolivia –en este caso ENTEL S.A.- recibe un pago de su corresponsal extranjero, cuyo ingreso por interconexión de las llamadas entrantes no son pagados al Fisco, y debido a que el sujeto pasivo no cobra por el servicio de telefonía a los usuarios del exterior, sino por el servicio que presta al operador internacional del territorio, la omisión de pago de éste tributo vulnera los arts. 1 inciso b), 3 inciso d), 4 inciso b), 72 y 76 de la Ley N° 843 referente al IVA e IT. Al respecto, se realiza un análisis exhaustivo de la Fundamentación técnico-jurídica de la resolución impugnada en los numerales IV.4.2.1. denominado “Del servicio prestado”, en su punto v. y vi., se advierte ningún tipo de pronunciamiento en relación al tratamiento tributario aplicable a las operaciones de tráfico internacional de llamadas entrantes, más únicamente –conforme al fundamento del Tema 1 ut supra desarrollado- aplica el razonamiento construido en el caso concreto a partir de la respuesta a la consulta del contribuyente al Presidente Ejecutivo del SIN, entendimiento jurídico emergente para la RA 13-0002-07 de 25 de enero de 2007, cuyo efecto vinculante legalmente establecido ha tomado estado en la decisión asumida por el SIN. Es por ello que este Tribunal no se encuentra facultado para resolver un aspecto no considerado y/o resuelto por la Autoridad General de Impugnación Tributaria en su Resolución de Recurso Jerárquico objeto de impugnación, ratificando incluso el fundamento generado en la parte in fine del Tema 1 de la presente resolución. Por lo fundamentado no es acogible este motivo de la demanda.

V.5. Tema 5

En relación a los argumentos jurídicos descritos en el punto e., la resolución jerárquica impugnada interpreta erróneamente el art. 117 de la Ley 2492, debido a que la Resolución de Recurso de Alzada considera que todos los aspectos sobre los que se pronuncia una respuesta a una consulta tributaria son vinculantes en aplicación de la norma indicada, criterio equivocado y extensivo, debido a que existen aspectos reservados solo a la ley. Al respecto se debe establecer que la condición vinculante referida en el art. 117 de la Ley 2492 debe ser entendida como la obligatoriedad del propio SIN a respetar, acatar y aplicar los fundamentos de su resolución por consulta en el caso concreto revisado, lo contrario implica generar perversamente un error en el contribuyente sobre el alcance de los presupuestos tributarios desde la misma entidad de regulación tributaria obligada a resguardar los intereses de la colectividad, en contraposición del principio fundamental que indica que “...El desempeño de la función pública está destinado exclusivamente a servir los intereses de la colectividad”, y del principio de buena fe que refiere que “... En la relación de los particulares con la Administración Pública se presume el principio de buena fe. La confianza, la cooperación y la lealtad en la actuación de los servidores públicos y de los ciudadanos, orientarán el procedimiento administrativo.” -ambos del art. 4 de la LPA-. Además la aplicación vinculante de este tipo de resoluciones no es contraria a lo expresamente dispuesto por la ley, debido a que su contenido debe basarse en fundamentos de hecho y de derecho sólidos en cumplimiento de los requisitos exigidos para su confección, lo contrario puede producir la cesación de esa característica luego de concluido el procedimiento correspondiente y la declaración de revocatoria o nulidad de la misma,

conforme a los arts. 117 segundo párrafo, 119 y 120 del CT. Por lo fundamentado también se desestima este motivo de la demanda.

V.6. Conclusiones

En el marco de la fundamentación jurídica precedente y de las pretensiones deducidas en la demanda, se concluye lo siguiente:

En relación al Tema 1 se concluye que en el caso concreto de manera previa a los periodos de fiscalización observados –en relación al IVA e IT de enero a diciembre de 2007- tiene plena vigencia la RA 13-0002-07 de 25 de enero de 2007, por lo que el carácter vinculante de esta decisión no puede ser omitido durante este periodo hasta que se resuelve de modo contrario y se revoca la misma mediante RA 04-0018-07, es decir, hasta el 20 de diciembre de 2007.

En relación al Tema 2 se concluye que la SCP 1724/2010-R realiza un análisis concreto sobre la tributación del IVA e IT por concepto de llamadas internacionales entrantes en Bolivia pero originadas en el exterior, detalle fático similar al que se presenta en el caso de autos. Estableciendo además que a pesar que las sentencias, declaraciones y autos del Tribunal Constitucional son de carácter vinculante y obligatorio para las demás instituciones del Estado –entre ellas el SIN-, el fundamento de la Resolución Jerárquica impugnada cuenta con fundamento propio y suficiente, por lo que una mayor fundamentación de la decisión asumida a través de la jurisprudencia constitucional aplicable es importante pero no definitiva para su sostenimiento.

En relación al Tema 3 se concluye que esta normativa legal tributaria -el art. 6 parágrafo I numeral 3 del CTB- no es incumplido u omitido toda vez que la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada no suprime las tributaciones legales sino al contrario confirma y desarrolla un criterio sistemático de lo que debe entenderse sobre la tributación en el caso de autos durante la vigencia de la RA 13-0002-07 de 25 de enero de 2007, donde la aplicación del IVA e IT -obligación tributaria objetada- tiene su génesis en cuanto se verifica el presupuesto de hecho determinado por ley como condicionante inexcusable en concordancia con la respuesta a una consulta previa a la MAE del SIN sobre la interpretación de la misma. La vinculatoriedad de esta resolución en el caso de autos tiene base legal conforme lo establece el art. 117 de la Ley N° 2492.

En relación al Tema 4 se concluye de la Fundamentación técnico-jurídica de la resolución impugnada en los numerales IV.4.2.1. denominado “Del servicio prestado”, en su punto v. y vi., no se advierte ningún tipo de pronunciamiento en relación al tratamiento tributario aplicable a las operaciones de tráfico internacional de llamadas entrantes, más únicamente aplica el razonamiento construido en el caso concreto a partir de la respuesta a la consulta del contribuyente al SIN, entendimiento jurídico emergente para la RA 13-0002-07 de 25 de enero de 2007, cuyo efecto vinculante legalmente establecido ha tomado estado en la decisión asumida por el SIN.

En relación al Tema 5 se establece que la condición vinculante referida en el art. 117 del CT debe ser entendida como la obligatoriedad del propio SIN



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 895/2012. Contencioso Administrativo.- Gerencia GRACO La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra Autoridad General de Impugnación Tributaria.

a respetar, acatar y aplicar los fundamentos de su resolución por consulta en el caso concreto, lo contrario implica generar error en el contribuyente sobre los presupuestos tributarios desde la misma entidad de regulación tributaria obligada a resguardar los intereses de la colectividad, además la aplicación vinculante de este tipo de resoluciones no es contraria a lo expresamente dispuesto por la ley, debido a que su contenido debería basarse en fundamentos de hecho y de derecho sólidos en cumplimiento de los requisitos exigidos para su confección.

Consecuentemente, queda demostrado que la Resolución de Recurso Jerárquico impugnada a través de la presente demanda contencioso-administrativa, y que resuelve confirmar la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-CBA/RA 0814/2012, ha interpretado y aplicado adecuadamente la normativa legal citada y glosada en la presente resolución.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda de fs. 14 a 27 y en su mérito firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0814/2012 de 17 de septiembre.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este tribunal por la autoridad demandada.

Regístrese, notifíquese y arc. ív.

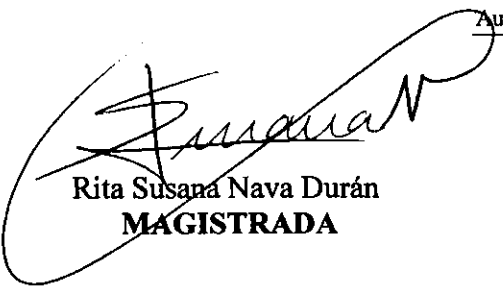

Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE

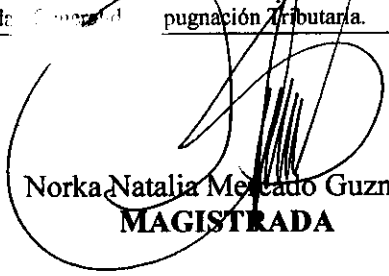

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO

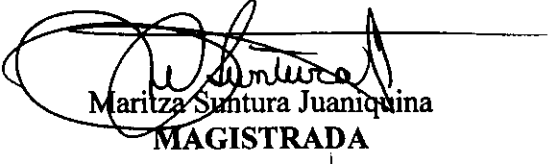

Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

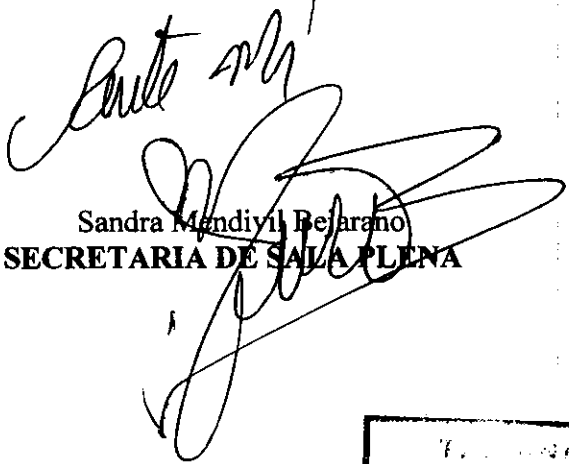

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA


Fidel Marcos Tordera Rivas
MAGISTRADO

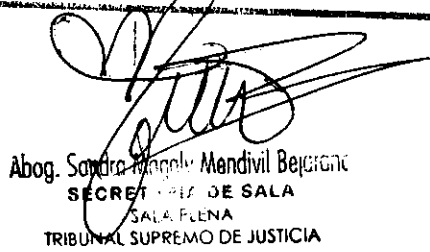

Sandra Mendiya Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA



TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
GRAN COLEGIO DE JUECES DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2016.....
CANCIA N° 150... FECHA 21 de octubre de 2016.....
CANTIDAD DE RAZÓN N° 11/2016.....

Conforme:
VOTO INCIDENTE:


Abog. Sandra Mendiya Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA