



201 - 0 -
12.15.44

Exp. N° 292/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz representada por Marco Antonio Aguirre Heredia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna

SALA PLENA

SENTENCIA: 226/2013.
EXP. N°: 292/2012.
PROCESO: Contencioso Administrativo.
PARTES: Interpuesto por Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz representada por Marco Antonio Aguirre Heredia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna
FECHA: Sucre, dos de julio de dos mil trece.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz representada por Marco Antonio Aguirre Heredia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 22 a 28, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0079/2012 de 17 de febrero de 2012, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de demanda de fs. 82 a 86; réplica de fs. 116 a 118; duplica de fs. 123 a 124; el informe de la Magistrada Relatora, Dra. Rita Susana Nava Durán y;

CONSIDERANDO I: Que la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz representada por Marco Antonio Aguirre Heredia, dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa, pidiendo revocar parcialmente la Resolución Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0079/2012 de 17 febrero del 2012 emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y en consecuencia se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-01194-2011, bajo los siguientes fundamentos:

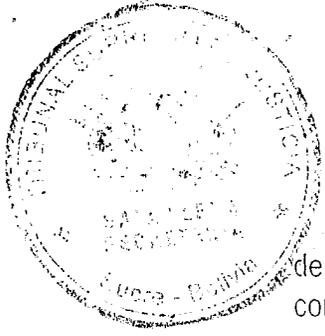
1. Que en fecha 30 de junio la Gerencia de Grande Contribuyentes La Paz notifico con Resolución Determinativa N° 17-0194-2011 de 27 de junio de 2011, al contribuyente Entel S.A. estableciendo un adeudo tributario de Bs.94.813.307, por concepto del IVA, IT e IUE por los periodos fiscales de enero a diciembre de 2006, habiendo interpuesto el contribuyente Recurso de Alzada, emitiéndose Resolución ARIT-LPZ/RA 0562/2011 de 28 de noviembre de 2011, mismo que resuelve revocar parcialmente la Resolución Determinativa N° 17-0194-2011 de 27 de junio de 2011, modificando la deuda de Bs.94.813.307.- equivalente a 57.967.453 UFV a Bs.13.903.791 equivalente 8.500.572 UFV; ante la impugnación de la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz, se emite Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0070/2012 de 17 de febrero de 2012, que resuelve confirmar la Resolución de Alzada.
2. La Resolución de Recurso Jerárquico AGIT- RJ 0079/2012, señala que Entel S.A. con el objeto de tener certeza de las obligaciones impositivas gravadas respecto de los ingresos obtenidos por llamadas entrantes a Bolivia, efectuó consulta al Servicio de Impuestos Nacionales, obteniendo respuesta mediante Resolución Administrativa N° 13-0002-07 de 25 de enero de 2007, misma que concluye que las operaciones de tráfico internacional de llamadas entrantes a Bolivia, realizadas por Entel S.A. no se encuentran alcanzadas por el IVA e IT, en virtud a que dichas prestaciones se originan en el exterior del país, por aplicación del criterio del país de origen. Concluyendo que en mérito a la Resolución Administrativa N° 13-0002-07, el efecto vinculante del art. 117 del Código Tributario, así como de la Sentencia Constitucional 1724/2010 de 25 de octubre de 2010, los ingresos obtenidos por Entel S.A. durante la gestión 2006 por interconexión de llamadas entrantes a Bolivia, no se encuentran gravadas por el IVA ni el IT.
Pero que sin embargo, la Resolución Administrativa N° 13-0002-07 habría entrado en vigencia con la notificación a Entel S.A. en febrero de 2007, y el reparo correspondería a la gestión 2006, que de ninguna manera podría entenderse vinculada a una resolución posterior, que la Autoridad General de Impugnación

Tributaria, pretende aplicar de forma retroactiva, una Resolución Administrativa, inobservando las reglas de la retroactividad que rigen en materia laboral, penal y corrupción y de ninguna manera a resoluciones administrativas que absuelven consultas de contribuyentes, desconociendo los alcances del art. 150 de la Ley 2492 y el art. 123 de la Constitución Política del Estado, lesionando derechos Constitucionales al Debido Proceso e Igualdad de las partes.

3. La Resolución Administrativa N° 13-0002-07 de 25 de enero de 2007, aplicada retroactivamente fue anulada en aplicación del art. 120 núm. del Ley 2492 por Resolución Administrativa N° 04-0018-07 de 20 de diciembre de 2007, de la misma forma la Resolución Administrativa N° 3-0016-06 de 23 de octubre de 2006 emitida en respuesta a una consulta similar por Resolución Administrativa N° 04-0019-07, por haberse alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos que motivaron la consulta al tenor del art. 117 de la Ley 2492. La Autoridad General de Impugnación Tributaria no puede ampararse en el efecto vinculante de las Resoluciones Administrativas N° 13-0002-07 y 13-0016-06, para afirmar que los ingresos provenientes del servicio de interconexión de llamadas entrantes a Bolivia, no se encuentran gravados por el IVA ni el IT, desconociendo que la obligación tributaria nace en cuanto se verifique el presupuesto del hecho determinado por ley, que en este caso se configuró el hecho imponible del IVA, conforme al inc. b) del art. 4 y art. 72 de la Ley 843, concordante con el art. 4 del DS. 21530, cuando Entel S.A. prestó el servicio al operador internacional por encaminar la llamada hacia el destino final dentro de Bolivia, por cuyo transporte ésta habría recibido un pago (ingresos) de su corresponsal extranjero, mismos que pretenden no ser pagados al Estado.
4. Si bien las Sentencias Constitucionales pronunciadas por el Tribunal Constitucional tenían efecto vinculante y de cumplimiento obligatorio como expresaba el art. 44 de la ley 1836, la Resolución Jerárquica recurrida se sustentó en Sentencia Constitucional 1724/2010 de 25 de octubre de 2010, según la Autoridad de impugnación Tributaria en un caso similar, sin embargo de la revisión del *obiter dicta*, *ratio decidendi* y *desisum* de esta sentencia constitucional no es aplicable al caso, pues sus circunstancias, hechos y derechos no concurren de forma similar y análoga para su aplicación.
5. La Resolución Administrativa 13-0016-06 de 23 de octubre de 2006, claramente determina que el servicio de telefonía efectuada por usuarios del exterior no está gravada por el IVA e IT, aspecto que es evidente y cierto, que no se pretendería gravar las operaciones realizadas fuera del territorio de la nación por el principio de territorialidad, por el contrario lo que se pretende es gravar los ingresos percibidos por la prestación de servicios dentro de territorio nacional que Entel S. A. presta a operadores internacionales, ingresos registrados en la contabilidad del sujeto pasivo de los cuales se reitera no paga ningún tributo, vulnerando los art. 1 inc. b), 3 inc. d) y 4 inc. b), 72 y 76 de la ley 843, referentes al IVA e IT.
6. Las Resoluciones Administrativas N° 13-0002-07 y 13-0016-06, fueron anuladas en aplicación del art. 120 num.1 de la ley 2492 por Resoluciones Administrativas N° 04-0018-07 y 04-0019-07 ambas de 20 de diciembre de 2007, al tenor del art. 117 de la ley 2492; es decir que Entel S.A. al momento de efectuar la consulta alteró las circunstancias, antecedentes y demás datos que motivaron la consulta, y por lo tanto esa respuesta adolecía de legalidad, por lo que su nulidad era absoluta, radical y de pleno derecho y sus efectos serían *ex tunc* (desde entonces), es decir que desaparecieron los efectos jurídicos que emergieron de las R.A.N°13-0002-07 y 13-0016-06 conforme determinó la SC 1066/2011 del 11 de julio de 2011, en consecuencia al ser nula la Resolución Administrativa 13-0002-07, no puede ser aplicada a periodos anteriores a su vigencia, vulnerando los principios de verdad material, imparcialidad, presunción de legalidad y de jerarquía normativa previstos en el art. 4 inc c), d), f), g) y h) de la Ley 2341.

CONSIDERANDO II: Admitida la demanda por decreto de 12 de julio de 2012 (fs. 35) y conda traslado a la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Ríos Laguna, responde a la demanda (fs. 82 a 86), solicitando se declare improbadamente la demanda contencioso administrativa, con los siguientes fundamentos:

1. La supuesta nulidad argumentada en sentido que la Resolución Administrativa N°13-0002-07 incurrió en infracción a la ley al igual que la Resolución 13-0016-06, no está respaldada ya que la Administración Tributaria no adjunta el acto administrativo formal, por el que se declara la nulidad de las citadas resoluciones. Además, que por Sentencia Constitucional 1724/2010 de 25 de octubre de 2010, el Tribunal Constitucional en los fundamentos jurídicos del fallo señaló: *"En el caso examinado constituye de suma importancia que la Administración Tributaria especifique que documentación corresponde ser presentada, por cuanto el accionante demostró que el propio Presidente Ejecutivo del SIN a través de la RA 13-0016-06 de 23 de octubre de 2006, por la que resuelve una consulta efectuada por Boliviatel S.A., determinó que el IVA e IT por concepto de llamadas internacionales originadas en el exterior entrantes en Bolivia, no se encuentran dentro de los alcances de dichos impuestos en mérito al principio de territorialidad: "A partir de lo cual, resulta evidente que las operaciones realizadas fuera del territorio de la nación no se encuentran gravadas por dichos tributos, justamente por el principio de territorialidad antes descrito" (sic.), que a pesar de tener la respuesta a la consulta, "...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" (art. 117 del CTB), esta tiene influencia en los demás casos de empresas de comunicaciones que presentan similares, sino idénticas condiciones en sus actividades, continua señalando, Precisamente velando por el cumplimiento del principio del debido proceso, la norma precitada en su párrafo segundo, dispone que: "Si la Administración Tributaria cambiara de criterio, el efecto vinculante cesará a partir de la notificación con la resolución que revoque la respuesta a la consulta"; es decir, que sus efectos persisten mientras no cambien los criterios de la Administración Tributaria sobre el objeto de la consulta, la misma que debe ser reformulada expresamente justificando los nuevos lineamientos asumidos."*
2. La administración Tributaria debe enmarcarse a la prelación normativa prevista por el art. 5.I de la ley 2492(CTB) por lo que el art. 117 de la mencionada ley, dispone que la respuesta a la consulta tendrá efecto vinculante para la Administración Tributaria, previniendo que posteriormente se quiera desconocer ese efecto vinculante, ya que la misma ley le faculta a absolver consultas en temas tributarios confusos y/o controvertibles, en este sentido el ente recaudador emitió la Resolución Administrativa N° 13-0002-07. Por lo que el efecto vinculante de las Resoluciones Administrativas 13-0002-07 y 13-0016-06, es aplicable al presente caso a objeto de considerar como no gravadas las operaciones de tráfico internacional de llamadas entrantes a Bolivia, hasta que el ente recaudador no cambie el criterio emitido y notifique con el mismo a las empresas de comunicaciones que presenten similares condiciones en sus actividades.
3. La Administración Tributaria, plantea nuevos argumentos que no fueron motivo de impugnación o agravio en instancia administrativa, y que ahora son planteados en la demanda como nuevos, sin haber sido objetados en Recurso Jerárquico. A este efecto, los arts. 139 inc. b y 144 del CTB y el art. 1. 198 inciso e), y 211.I de la ley 3092, establecen que quien considere lesionados sus derechos con la Resolución de Alzada deberá interponer de manera fundamentada su agravio, fijando con claridad la razón de su impugnación e indicando con precisión lo que pide para que la AGIT pueda resolverlos sobre la base de dichos fundamentos en Recurso Jerárquico, lo cual no ha ocurrido en el presente caso, razón que no permite emitir respuesta a puntos no impugnados en observancia del principio de congruencia, por tanto la



Exp. N° 292/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por Señora Graciela Contibuyentes La Paz representada por Marco Antonio Aguirre Heredia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Piles Laguna.

demanda contenciosa administrativa no puede ser vía para resolver actos consentidos y no impugnados. que los fundamentos planteados, solamente podría contestar sobre lo expresamente impugnado y resuelto en Recurso Jerárquico.

CONSIDERANDO III: Que al haberse utilizado el derecho de réplica y dúplica previsto en el art. 354. II del Código de Procedimiento Civil, corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354. III del Cuerpo Legal citado.

Que de la compulsión de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a tres aspectos que son:

1. Si la Autoridad General Impugnación Tributaria aplica retroactivamente o no, las Resoluciones Administrativas N° 13-0002-07 y N° 13-0016-06 siendo que las mismas fueron anuladas en aplicación del art. 120 numeral 1 del Código Tributario, para determinar los ingresos provenientes del servicio de interconexión de llamadas entrantes a Bolivia a ENTEL.
2. Si la Sentencia Constitucional 1424/1010- R de 25 de octubre de 2010, puede aplicarse o no, al presente caso.
3. Si la administración Tributaria plantea como nuevos argumentos la vulneración por parte de la AGIT del art. 4 incisos c, d, f, g y h de la ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, mismos que no fueron motivo de impugnación o agravio en instancia administrativa, en consecuencia el proceso contencioso administrativo no es vía para resolver actos consentidos y no impugnados en recurso Jerárquico.

Una vez analizado el contenido de los actos y resoluciones administrativas y los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede revisar el fondo de la presente causa, en los siguientes términos:

1. Sobre el primer punto objeto de controversia referido a: *“Si la AGIT aplica retroactivamente o no, las Resoluciones Administrativas N° 13-0002-07 y N° 13-0016-06 siendo que las mismas fueron anuladas en aplicación del art. 120 numeral 1 del Código Tributario para determinar los ingresos provenientes del servicio de interconexión de llamadas entrantes a Bolivia a ENTEL”*, se debe realizar el siguiente análisis y disquisiciones legales:

- a) Las Resoluciones Administrativas 13-0016-06 de 23 de octubre de 2006 y 13-0002-07 de 25 de enero de 2007 determinaron que el ingreso por el servicio de interconexión de llamadas entrantes a Bolivia no se encuentran gravadas por el IVA ni el IT por el principio de territorialidad: consultas efectuadas a la Máxima Autoridad Tributaria del SIN, mismas que fueron formuladas conforme lo establecido en el art. 115 del Código Tributario, por lo que tienen toda la legalidad conforme el art. 28 de la ley de Procedimiento administrativo y el efecto vinculante al caso concreto, previsto en el art. 117 del Código Tributario.
Ahora bien, la única salvedad, para que no tenga efecto la consulta vinculante, es la prevista en la última parte del citado art. 117 del Código Tributario, referida a que si la Administración Tributaria cambiara de criterios, el efecto vinculante cesará a partir de la notificación con la resolución que revoque la respuesta a la consulta.
- b) En el presente caso, las Resoluciones Administrativas N° 13-0002-07 y N° 13-0016-06 fueron revocadas mediante las Resoluciones Administrativas N° 04-0019-07 y N° 04-0018-07 ambas de 20 de diciembre de 2007 (fs 1 a 4 de obrados), fecha posterior al periodo fiscal (enero a diciembre del 2006) objeto de controversia, fecha presunta, pues no existe la notificación de éstas, desde la cual cesaban los efectos de la consulta y se daba otra interpretación a los alcances del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Transacciones.
- c) En el caso de análisis, al haberse emitido las Resoluciones Administrativas N° 04-0019-07 y N° 04-0018-07, en fecha posterior al periodo fiscal objeto de controversia, de conformidad al art. 117 en su última parte, no podían ser aplicadas retroactivamente a un periodo fiscal anterior, esto en cumplimiento del art. 33 de la Constitución Política del Estado de 1967 abrogada, vigente el periodo fiscal objeto de controversia, que disponía que La Ley solo dispone para lo venidero y no tiene efecto retroactivo, excepto en materia social cuando lo determine expresamente y en



Exp. N° 292/2012. Contencioso Administrativo.- Interpuesto por Getemio Grandes Contribuyentes La Paz representada por Marco Antonio Aquino Heredia contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Julia Susana Fios Liguori

materia penal cuando beneficie al delincuente, que en la actual Constitución Política del Estado se encuentra previsto en su art. 123.

(h) En lo que respecta a que las Resoluciones Administrativas N° 13-0002-07 y N° 13-0016-06 habrían infringido el art. 120 numeral 1, no se ha comprobado que estas se hayan realizado sobre datos, información y/o documentos falsos o inexactos y tampoco existe la Resolución expresa que anule las referidas resoluciones en base a los puntos indicados anteriormente.

2. Respecto al segundo objeto de controversia relacionado a: *"Si la Sentencia Constitucional 1424/1010- R de 25 de octubre de 2010, puede aplicarse o no al presente caso"*, se deben realizar las siguientes consideraciones:
 - a) El art. 203 de la Constitución Política del Estado Plurinacional establece que las decisiones y sentencias del Tribunal Constitucional Plurinacional son de carácter vinculante y cumplimiento obligatorio; en ese mismo sentido se pronunciaba el art. 44.I de la Ley del Tribunal Constitucional Abrogada (Ley N° 1836), y el art. 8 de la Ley del Tribunal Constitucional Vigente (Ley N° 027).
 - b) La Sentencia Constitucional N° 1424/1010 de 25 de octubre de 2010 expresamente señaló que: *"En el caso examinado constituye de suma importancia que la Administración Tributaria especifique qué documentación corresponde ser presentada, por cuanto el accionante demostró que el propio Presidente Ejecutivo del SIN a través de la RA 13-0016-06 de 23 de octubre de 2006, por la que resuelve una consulta efectuada por Boliviatel S.A., determinó que el IVA e IT por concepto de llamadas internacionales originadas en el exterior entrantes en Bolivia, no se encuentran dentro de los alcances de dichos impuestos en mérito al principio de territorialidad: A partir de lo cual, resulta evidente que las operaciones realizadas fuera del territorio de la nación no se encuentran gravadas por dichos tributos, justamente por el principio de territorialidad antes descrito" (sic), que a pesar de tener la respuesta a la consulta, "...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" (art. 117 del CTB), esta tiene influencia en los demás casos de empresas de comunicaciones que presentan similares, sino idénticas condiciones en sus actividades, tal como ocurre en el caso de AXS Bolivia S.A..."*
 - c) La Sentencia Constitucional N° 1424/1010- R al revisar en consulta un caso de aplicación de las consultas tributarias de AXS Bolivia S.A. no fue aplicada indebidamente por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, ni utilizada de mala fe, el efecto vinculante establecido en la misma, tomando en cuenta que la R.A.13-0002-07 y 13-0016-06 fueron revocadas posteriormente al hecho generador de los supuestos tributos no pagados, es decir el 20 de diciembre de 2007 y que la Sentencia Constitucional solo hace referencia que las consultas solo se dejan sin efecto por notificación con la resolución que revoque la consulta efectuada prevista en el art. 117 del Código Tributario.
3. Con relación al tercer objeto de controversia, referido a *"Si la administración Tributaria plantea como nuevos argumentos la vulneración por parte de la AGIT del art. 4 incisos c, d, f, g y h de la ley de Procedimiento Administrativo N° 2341, mismos que no fueron motivo de impugnación o agravio en instancia administrativa, en consecuencia el proceso contencioso administrativo no es vía para resolver actos consentidos y no impugnados en recurso Jerárquico"*, se debe considerar los siguientes aspectos de derecho y de hecho:
 - a) Si bien resulta evidente que el reclamo de la vulneración del art. 4 incisos c, d, f, g y h de la Ley De Procedimiento Administrativo no fue objeto de reclamo en instancia administrativa y lógicamente tampoco fue objeto de pronunciamiento en Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ/0079/2012 de 17 de febrero de 2012, pero sin embargo fue planteado en el contencioso administrativo y conforme el nuevo replanteamiento y la concepción amplia establecida por la Sentencia Constitucional Plurinacional 1099/2012 de 6 de septiembre de 2012, respecto del ámbito y objetivo

del proceso contencioso administrativo en sentido de que este nuevo concepto supera la tradicional y restringida concepción de revisión judicial de los actos administrativos previos, es decir, "...el nuevo replanteamiento, es abrir definitivamente las puertas para obtener justicia frente a cualquier comportamiento ilícito de la Administración..." (Sentencia Constitucional Plurinacional 1099/2012) en base a ese nuevo replanteamiento sobre la competencia de este tribunal, en el sentido de valorar aspectos no plantados en el ámbito administrativo, pero que sin embargo, se consideren como comportamientos ilícitos de la administración, se ingresa a valorar la vulneración acusada por la entidad demandante.

- b) La Administración Tributaria argumenta que la Autoridad de Impugnación Tributaria al confirmar la Resolución de Alzada viola principios administrativos de sometimiento pleno a la ley, verdad material, buena fe, imparcialidad y principio de legalidad y de presunción de legitimidad, sin precisar de qué forma se hubieran vulnerado estos principios, por lo que este Tribunal no puede ingresar al control de legalidad sobre estos o determinar si fueron infringidos o no. Al margen de lo señalado, se debe entender que la Autoridad General Impugnación Tributaria, en la Resolución de Recurso Jerárquico, se sometió a lo establecido en el art. 5 del Código Tributario, es decir a la prelación normativa establecida en ella, en sentido de aplicar primero las normas constitucionales y luego las demás disposiciones legales.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, de conformidad al art. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 22 a 28, interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia se deja firme y subsistente la Resolución Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ/00079/2012 de 17 de febrero del 2012.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a este Tribunal por la autoridad demandada, con las formalidades de rigor.

Esta Sentencia es dictada en Sucre Capital del Estado Plurinacional de Bolivia a los dos días del mes de julio de dos mil trece años.

No intervienen el Presidente Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano y la Magistrada Maritza Suntura Juaniquina por viaje oficial.

Regístrese, comuníquese y tómese razón.

Magistrada Relatora: Rita Susana Nava Durán.

Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO EN EJERCICIO DE LA PRESIDENCIA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO
Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO
Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO
Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA
Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA
Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Darwin Vargas Vargas
Secretario de Sala Plena