



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL
SENTENCIA CONSTITUCIONAL PLURINACIONAL 0258/2016-S3
Sucre, 19 de febrero de 2016

SALA TERCERA

Magistrado Relator: Dr. Ruddy José Flores Monterrey
Acción de amparo constitucional

Expediente: 10991-2015-22-AAC
Departamento: La Paz

En revisión la Resolución 029/2015 de 24 de abril, cursante de fs. 1850 a 1857 vta., pronunciada dentro la **acción de amparo constitucional**, interpuesta por **Juan Dennis Rodríguez Pinto** en representación legal de la **Cooperativa de Telecomunicaciones Santa Cruz (COTAS) Ltda.** contra **Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT); y, Dolly Karina Salazar Pérez, Directora Ejecutiva a.i. de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria (ARIT) Santa Cruz.**

I. ANTECEDENTES CON RELEVANCIA JURÍDICA

I.1. Contenido de la demanda

La parte accionante, mediante memorial presentado el 31 de marzo de 2015, cursante de fs. 458 a 481, expresó los siguientes fundamentos de hecho y de derecho:

I.1.1. Hechos que motivan la acción

El 26 de junio de 2013, fue notificada con la Resolución Determinativa (RD) 17-00202-13 de 17 de junio de ese mismo año; a través de la cual, la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), estableció como supuesto reparo impositivo la suma de UFV's20 791 813.- (veinte millones setecientos noventa y un mil ochocientos trece Unidades de Fomento a la Vivienda), por Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a la Transacción (IT) de los periodos fiscales de enero a diciembre de la gestión 2008, respecto a los servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes al país; determinación contra la cual, interpuso recurso de alzada el 15 de julio de 2013, ante la ARIT Santa Cruz; instancia que emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0841/2013 de 2 de diciembre, confirmando la

Resolución Determinativa impugnada; ante ello, el 20 de diciembre de 2013, planteó recurso jerárquico en la AGIT; instancia que mediante la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0695/2014 de 5 de mayo, anuló la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0841/2013, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la citada Resolución de Alzada, debiendo la ARIT Santa Cruz pronunciarse sobre todos los aspectos impugnados, así como la prueba de reciente obtención, lo que suscitó que tal Autoridad Regional volviera a tomar conocimiento de la causa y el 20 de agosto de 2014, emitiera una nueva Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0513/2014 de 18 de agosto, mediante la que confirmó la RD 17-00202-13.

Agregó que, interpuesto el recurso jerárquico, fue resuelto mediante Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1699/2014 de 22 de diciembre; la cual, aplicando criterios e interpretaciones ilegales y desconociendo la jurisprudencia constitucional y vinculante e incluso desconociendo sus propios precedentes, confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0513/2014; y en consecuencia, mantuvo firme y subsistente la RD 17-00202-13 y luego de haberse solicitado la aclaración fue dispuesta no ha lugar mediante Auto Motivado AGIT-RJ 0002/2015 de 8 de enero.

Refirió que, dicha Resolución desconoció la fuerza vinculante y obligatoria de la SC 1724/2010-R de 25 de octubre y la SCP 0940/2014 de 23 de mayo, resultando una Resolución con insuficiente labor interpretativa e inmotivada, arbitraria, incongruente, absurda e ilógica y con error evidente; por cuanto, la SC 1724/2010-R, estableció en su *ratio decidendi* y los fundamentos jurídicos del fallo, que la RA 13-0016-06 de 23 de diciembre de 2006, mantendría sus efectos vinculantes y obligatorios para las demás Empresas de Telecomunicaciones que estén en similar situación, hasta que la Administración Tributaria no cambie el criterio emitido y notifique a las referidas Empresas; interpretación constitucional que fue reafirmada por la SCP 0940/2014, que declaró como inadmisibles el criterio jurídico que los efectos vinculantes de las Resoluciones Administrativas (RRAA) 13-0016-06 y 13-0002-07, hubiesen cesado el 20 de diciembre de 2007, y al contrario, dichos fallos constitucionales determinaron contundentemente que la Administración Tributaria tenía la obligación de notificar a las Empresas de Telecomunicaciones con las Resoluciones Administrativas que revocaron o dejaron sin valor legal alguno, y mientras no cumplan con el mandato constitucional, las mismas continuaban con sus efectos vinculantes y obligatorios; sin embargo, la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0513/2014, hizo caso omiso de la fuerza vinculante y obligatoria de las señaladas Resoluciones constitucionales, al afirmar de manera ilegal, que el efecto vinculante de las mencionadas Resoluciones Administrativas, cesó el 20 de diciembre de 2007.

Señaló que, el criterio expuesto por la codemandada es totalmente desacertado, porque la Resolución 039/2013 de 8 de octubre, al haber sido confirmada por la SCP 0940/2014, es de carácter vinculante y de cumplimiento obligatorio; por lo que, se puede colegir que la Resolución 13-0016-06, determinó en base al principio de territorialidad, que no procede el pago de IVA e IT por concepto de

interconexión internacional de llamadas, además que los fallos constitucionales señalados, establecieron el deber imperativo de la Administración Tributaria de notificar a las Empresas de Telecomunicaciones, las resoluciones que hubieran dejado sin efecto.

Así, en un caso similar, la AGIT conminó a la Administración Tributaria que notifique a AXS Bolivia Sociedad Anónima (S.A.), con la RA 04-0018-07 de 20 de diciembre de 2007; en el caso de autos, no existe prueba alguna respecto a que COTAS Ltda., hubiese sido notificada expresamente con las Resoluciones Administrativas de revocatoria de las señaladas Resoluciones; por lo que, en cumplimiento de la SC 1724/2010-R y la SCP 0940/2014, y en atención del principio de igualdad ante la ley y principio de seguridad jurídica, se debió notificar a COTAS Ltda., con la Resolución Administrativa (RA) 04-0018-07; mediante la cual, se dejó sin efecto las RRAA 13-0002-07 y 13-0016-06, inaplicando el carácter vinculante y de cumplimiento obligatorio de la SCP 0940/2014.

Alegó que, la ARIT Santa Cruz, en forma arbitraria, señaló expresamente que todas las respuestas a consultas tributarias eran vinculantes exclusivamente para la Administración Tributaria y solamente para el caso específico que se analiza; afirmación que resulta totalmente descabellada al desconocer la fuerza vinculante y obligatoria de la indicada SCP 0940/2014, no siendo evidente que la consulta solamente es para el caso específico que se analizó; empero, dicho Tribunal expresamente señaló que la Administración Tributaria no puede rechazar el hecho que la Resolución que resuelve la consulta tiene uso para casos similares y análogos, siendo imperativo que la referida Administración, mantenga a todos los casos semejantes la aplicación del dictamen explicado y en caso de cambio de criterios tributarios, se haga conocer a todos los sujetos pasivos de hechos generadores que podrían alcanzarle; lo cual, no se cumplió, dado que COTAS Ltda. no fue notificada con la RA 4-0018-07, para que recién pudiera cesar el efecto vinculante de las RRAA 13-0016 y 13-0002-07.

Finalmente, manifestó que, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1699/2014 de 22 de diciembre, negó igualmente la fuerza vinculante y obligatoria de la SC 1724/2010-R y la SCP 0940/2014, desconociendo sus propios fallos dentro de otros procesos administrativos tributarios similares, aplicando un trato desigual en su caso, lo que implica una discriminación arbitraria y lesiona el derecho a la igualdad ante la ley y el principio fundamental de la predictibilidad de las resoluciones; por cuanto, los elementos fácticos y jurídicos reflejan una identidad y afinidad entre los casos AXS Bolivia S.A. y COTAS Ltda.; sin embargo, la AGIT dictó de manera positiva a favor de la primera, y paradójicamente, en el caso de la segunda, emitió un fallo negativo, resultando en dos casos similares, dos fallos totalmente contradictorios, lo que afecta el derecho al debido proceso, a la igualdad ante la ley, además de los principios de predictibilidad de las resoluciones y la seguridad jurídica; así, en el caso de AXS Bolivia S.A., la AGIT aceptó expresamente que los ingresos originados en el servicio de interconexión internacional de llamadas telefónicas entrantes a Bolivia en la gestión 2008, no se

encuentran alcanzados por el IVA y el IT, confirmando la Resolución de Recurso de Alzada que revocó totalmente la RD 17-1102-2012, dejando sin efecto la deuda tributaria de los referidos impuestos; no obstante, en el caso de COTAS Ltda., la AGIT de manera arbitraria, confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0513/2014, manteniendo firme y subsistente la RD 17-00202-13 de 17 de junio de 2013; es decir, de manera contraria a lo resuelto en el caso AXS Bolivia S.A., negó expresamente que los ingresos originados en el servicio de interconexión internacional de llamadas telefónicas entrantes a Bolivia en la gestión 2008, no se encontrarían alcanzados por el IVA y el IT; por otro lado, igualmente expresó que no correspondía notificar a COTAS Ltda.; puesto que, supuestamente habría asumido conocimiento de la consulta, al haber pagado los impuestos que por los servicios prestados le correspondía pagar; criterio totalmente opuesto al caso de AXS Bolivia S.A., alegando que se habría suscitado la notificación tácita porque supuestamente COTAS Ltda., mediante memorial de 23 de mayo de 2013, hizo referencia a las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ 0814/2012 de 17 de septiembre y 0079/2012 de 17 de febrero, teniendo supuestamente conocimiento real y efectivo de la revocatoria de las RRAA 13-0016-06 y 13-002-07, operadas mediante RA 04-0019-07, cuando la revocatoria quedó sin efecto para todos los operadores de telecomunicaciones el 26 de diciembre de 2007; fecha en la cual, se notificó a la Empresa Nacional de Telecomunicaciones (ENTEL) S.A. y BOLIVIAATEL S.A.

I.1.2. Derechos y garantías supuestamente vulnerados

La parte accionante señala como lesionados los derechos al debido proceso y a la igualdad, así como los principios de predictibilidad de las resoluciones y la seguridad jurídica; citando al efecto los arts. 9.2 y 4, 13.I, 115, 117.I, 119.II y 128 de la Constitución Política del Estado (CPE).

I.1.3. Petitorio

Solicita se conceda la tutela; y, en consecuencia: **a)** Se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1699/2014 de 22 de diciembre, pronunciada por la AGIT; **b)** Se ordene a la Administración Tributaria que notifique a COTAS Ltda., con la RA 04-0018-07, que revocó la respuesta a la consulta conforme lo dispuesto por la Resolución 03/2013 de 8 de octubre, dentro del caso AXS Bolivia S.A., que fue confirmada por el Tribunal Constitucional Plurinacional mediante SCP 0940/2014 de 23 de mayo; disposición de carácter vinculante y de cumplimiento obligatorio; y, **c)** Una vez notificada COTAS Ltda., con la RA 04-0018-07, se disponga que la AGIT, pronuncie nueva resolución de recurso jerárquico "...respetando los fundamentos y lineamientos a ser plasmados en la Sentencia Constitucional a ser pronunciada dentro del presente caso..." (sic) y la *ratio decidendi* de la SC 1724/2010-R y SCP 0940/2014, y de los fundamentos expuestos por la misma AGIT en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1240/2014 de 26 de agosto y AGIT-RJ 0079/2012, referidos al caso ENTEL S.A., conforme al derecho a la igualdad ante la ley y el principio de predictibilidad de las resoluciones, y se restituyan las

garantías fundamentales de COTAS Ltda. denunciadas.

I.2. Audiencia y Resolución del Tribunal de garantías

Celebrada la audiencia pública el 8 de abril de 2015, según consta el acta cursante de fs. 1825 a 1832, en presencia de las partes: accionante, demandada y el tercero interesado; se produjeron los siguientes actuados:

I.2.1. Ratificación de la acción

La parte accionante, en audiencia, ratificó in extenso los términos expuestos en su memorial de acción de amparo constitucional.

I.2.2. Informe de las autoridades demandadas

Dolly Karina Salazar Pérez, Directora Ejecutiva a.i. de la ARIT Santa Cruz, a través de sus representantes legales, mediante informe escrito de 8 de abril de 2015, cursante de fs. 494 a 498, y en audiencia, refirió que: **1)** No se efectuó una relación general de las garantías supuestamente vulneradas, dado que se señala como lesionado el derecho al debido proceso; empero, debido a la amplitud debió señalar el derecho específicamente invocado; **2)** Se realizan interpretaciones personalísimas y erróneas de la SC 1724/2010-R y la SCP 094/2014, pretendiendo encausar su interpretación en su beneficio; **3)** Respecto a que el accionante recibiría un trato desigual al no haberse realizado una correcta interpretación de las Resoluciones constitucionales antes citadas, al no aplicarse la *ratio decidendi* de las mismas, cabe señalar que, del análisis de los antecedentes del caso, mediante RRAA 13-0016-06 y 13-0002-07, se absolvieron las consultas realizadas por los contribuyentes BOLIVIATEL S.A. y ENTEL S.A., llegando a la conclusión que las operaciones de tráfico internacional de llamadas entrantes no se encuentran alcanzadas por el IVA y el IT, en virtud a lo dispuesto al art. 117 del Código Tributario Boliviano (CTB), que establece que sólo será vinculante para las Empresas de Telecomunicaciones precedentemente referidas; **4)** La SC 1724/2010-R dispuso el carácter de influencia, mencionando que gozarán de los mismos efectos los demás casos de Empresas de Telecomunicaciones que presenten idénticas condiciones en sus actividades, al señalar dicha Resolución constitucional, 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; en ese contexto, el 20 de diciembre de 2007, el SIN emitió las RRAA 04-0019-07 y 04-0018-07, que revocaron las RRAA 13-0016-06 y 13-0002-07, resolviendo que la prestación de servicios de interconexión internacional de llamadas telefónicas entrantes a Bolivia sí se encuentran alcanzadas por el IVA y el IT, al haber sido estas notificadas a los contribuyentes BOLIVIATEL S.A. y ENTEL S.A.; por lo que, el efecto vinculante para las demás Empresas igualmente cesó, dado que la vinculatoriedad establecida en la SC 1724/2010-R, alcanza sólo al goce de los efectos de las respuestas de las Resoluciones mencionadas, persistiendo sus criterios mientras no sean cambiados por la Administración Tributaria, lo que ocurrió en el presente caso, al haber sido revocadas por la indicada Administración, no estableciéndose la obligación de

notificar a las personas naturales o jurídicas que realicen idénticas actividades a fin de concluir con la vinculación de ese tipo de resoluciones; **5)** Con relación a la SCP 0940/2014, la respuesta de la consulta tendrá efecto vinculante para la Administración Tributaria que la absolvió, únicamente sobre el caso concreto consultado, siempre y cuando, no se hubiere alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos que la motivaron, y si la Administración Tributaria cambia de criterio el efecto vinculante cesará a partir de la notificación con la resolución que revoque la respuesta a la consulta, en el caso, el sujeto pasivo que realizó la consulta tributaria y que obtuvo una respuesta de la nombrada Administración, pudo impugnar el acto administrativo que aplicó el criterio que responde la consulta, siempre y cuando no concurren los presupuestos del art. 117 del CTB, para la cesación del efecto vinculante; y, **6)** El accionante no sufrió ningún trato desigual ni discriminatorio; puesto que, las Resoluciones AGIT-RJ 1699/2014 y ARIT-SCZ 0513/2014, fundamentaron ampliamente cada uno de los agravios expuestos en los recursos presentados, no es posible la aplicación de la analogía de este caso en particular con ninguna de los demás referidos al servicio de interconexión de llamadas internacionales, porque no existe vacío legal y el caso no es idéntico a ninguno otro caso de interconexión de llamadas internacionales.

Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo a.i. de la AGIT, a través de sus representantes legales, mediante informe escrito de 8 de abril de 2015, cursante de fs. 500 a 519 vta., y en audiencia, señaló lo siguiente: **i)** El 26 de diciembre de 2012, la Administración Tributaria notificó por cédula al representante legal de COTAS Ltda., con la Orden de Fiscalización 0012OFE00457 de 20 de dicho mes y año, de los impuestos IVA débito fiscal e IT, relacionados con el Servicio de Interconexión Internacional por llamadas entrantes por la gestión 2008; **ii)** La Administración Tributaria, notificó el 25 de abril de 2013, al accionante con la Vista de Cargo SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00038/2013 de 12 de abril; la cual, sobre la base cierta establece ingresos por la interconexión internacional por llamadas entrantes que no fueron facturadas por la gestión 2008, liquidando un adeudo de UFV's 21 152 459,18.- (veintiún mil millones ciento cincuenta y dos mil cuatrocientos cincuenta y nueve 18/100 Unidades de Fomento a la Vivienda); **iii)** El 26 de junio de 2013, la Administración Tributaria notificó de forma personal al accionante en representación legal de COTAS Ltda., con la RD 17-00202-13 de 17 de junio de 2013, determinando una obligación impositiva al contribuyente de UFV's 20 791 813.- (veinte millones setecientos noventa y un mil ochocientos trece Unidades de Fomento a la Vivienda); **iv)** COTAS Ltda. interpuso recurso de alzada emitiéndose la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0841/2013 de 2 de diciembre, mediante la que se confirmó la RD 17-00202-13; **v)** El 5 de mayo de 2014, la AGIT pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0695/2014, por la que se resolvió anular la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0841/2013, disponiendo que la ARIT Santa Cruz, se pronuncie sobre todos los aspectos impugnados por el sujeto pasivo y la prueba de reciente obtención; **vi)** En la acción, no se explica cómo los hechos o actos de la AGIT -en este caso la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ- habría vulnerado derechos y principios señalados "vagamente"; **vii)** De la información tributaria de los estados financieros de la gestión concluida el 31 de diciembre de 2008, el contribuyente

consideró ingresos no gravados el importe de Bs84 626 163.- (ochenta y cuatro millones seiscientos veintiséis mil ciento sesenta y tres bolivianos), aclarando que por concepto de tráfico internacional entrante corresponde Bs73 046 690.- (setenta y tres millones cuarenta y seis mil seiscientos noventa bolivianos); **viii)** Respecto al principio de territorialidad en la prestación de servicios de interconexión, si bien el referido servicio es necesario para que todos los usuarios puedan comunicarse entre sí; sin embargo, dicho servicio es prestado por COTAS Ltda. al operador en el exterior, para que éste último realice la unión de su red con el apoyo de los elementos desagregados, conmutación de tránsito, disponibilidad de espacio y otros, entendiéndose como espacio a la ubicación local de la empresa que presta el servicio, así la habilitación de espacios para el funcionamiento de equipos específicos para este cometido realizado por COTAS Ltda., se encuentra ubicado en territorio nacional; **ix)** Los servicios prestados por la Empresa antes mencionada, a sus pares operadores del exterior por el servicio de interconexión por llamadas entrantes del exterior son realizados dentro del territorio nacional; por tanto, sujeto a los impuestos al IVA e IT, conforme los arts. 1, 4 y 72 de la Ley de Reforma Tributaria -Ley 843 de 31 de diciembre de 2012-, 4 del DS 21530; y, 2 del DS 21532; **x)** El sujeto pasivo desconoce lo expuesto por el Tribunal Constitucional, pretendiendo inducir en error, dado que la SC 1724/2010-R, expresa que no es evidente que el fallo constitucional, haya establecido directamente si correspondía o no el pago de los tributos perseguidos, o si el hecho generador se produjo dentro o fuera de territorio boliviano; **xi)** La Administración Tributaria, notificó al sujeto pasivo con la Orden de Fiscalización 0012OFE00457, con alcance a la verificación de hechos y/o elementos correspondiente al IVA débito fiscal e IT relacionado con el servicio de interconexión internacional por llamadas entrantes por la gestión 2008, para el inicio de fiscalización, labrándose el acta de recepción de documentos y con el resultado del proceso de fiscalización externa se determinó una deuda tributaria de UFV's equivalente a Bs38 601 546.- (treinta y ocho millones seiscientos un mil quinientos cuarenta y seis bolivianos); **xii)** La Administración Tributaria mediante Informe SIN/GGSCZ/DJCC/UTJ/INF/0032/2013 de 17 de junio y RD 17-00202-136, señaló que la RA 13002-07, no puede ser considerada vinculante para su caso, porque la misma fue anulada mediante RA 04-0018-07 de 20 de diciembre de 2007, conforme al art. 117 del CTB, en razón de haberse alterado los hechos del caso y modificado los datos que motivaron la consulta, en cuyo entendido determinó sobre base cierta; **xiii)** En la SC 1724/2010-R se dejó sentado que la consulta tributaria tiene influencia en los demás casos de Empresas de Telecomunicaciones que presentan similares o idénticas condiciones en sus actividades; que los efectos de la consulta persisten mientras no cambien los criterios de la Administración Tributaria, sobre el objeto de la consulta y que la misma debe ser reformulada expresamente, justificando los nuevos lineamientos; **xiv)** COTAS Ltda. asumió conocimiento de la consulta, pues pagó los impuestos que correspondían por el servicio prestado, siendo contradictorio el hecho que el sujeto pasivo pretenda desconocer la revocatoria de la consulta, cuando se evidencia que durante el proceso de fiscalización, manifestó conocimiento pleno de los citados actos administrativos, configurándose una de las modalidades de notificación previstas en el Código Tributario Boliviano; es decir, que tuvo

conocimiento real y efectivo de la revocatoria de las RRAA 13-0016-06- y 13-002-07, operadas mediante RA 04-0018-07 de 20 de diciembre, emitida por la Administración Tributaria, lo que fue descrito en la última Resolución indicada; fecha a partir de la cual, los impuestos son pagados por ENTEL S.A., mencionando el Ministerio de Hacienda, que a partir del año 2007, la prestación de servicios por interconexión se encuentra gravada por el IVA y por el IT en el marco de la Ley de Reforma Tributaria; **xv)** COTAS Ltda., a tiempo de solicitar la nulidad de la Vista de Cargo, puso en evidencia tener conocimiento real y efectivo de las RRAA 04-0018-07 y 04-0019-07, que revocaron las respuestas a las consultas tributarias efectuadas por BOLIVIATEL S.A. y ENTEL S.A., infiriéndose que las RRAA 13-002-07 y 13-0016-06, carecían de eficacia jurídica, con lo que operó su notificación tácita en términos del art. 88 del CTB, conforme a los lineamientos definidos por la SCP 0940/2014 -precitada-, permitiendo al sujeto pasivo ejercer su derecho a la defensa; y, **xvi)** Respecto al principio de predictibilidad, es falso que existan dos pronunciamientos completamente antagónicos frente a casos idénticos; por cuanto, no existe similitud en los casos señalados, dado que el ahora accionante conoció de la Resolución Administrativa que revocó las RRAA 04-0018-07 y 04-0019-07, cumpliéndose con la finalidad de su notificación; por lo que, COTAS Ltda. se encuentra alcanzada en cuanto al pago del IVA e IT, respecto a los servicios de interconexión internacional de llamadas telefónicas entrantes a Bolivia.

I.2.3. Intervención del tercero interesado

Bernardo Gumucio Bascopé, Gerente Regional de GRACO Santa Cruz del SIN, mediante informe escrito presentado el 8 de abril de 2015, cursante de fs. 522 a 530 vta., y en audiencia, indicó que: **a)** La acción de amparo constitucional no cumple con los requisitos de orden legal; por cuanto, éste interpuso una demanda contenciosa administrativa el 23 de marzo de 2015, registrado con el número de IANUS 101198201500225 contra la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1699/2014 de 21 de diciembre, activando la vía ordinaria judicial de puro derecho con el fin que sea esa instancia que se pronuncie respecto a lo resuelto en la vía administrativa, desconociendo el principio de subsidiariedad; **b)** La presente acción de defensa fue interpuesta el 31 de marzo de 2015, demostrando la improcedencia de la acción; y, **c)** No se puede aludir desconocimiento de la norma dado que mediante Resolución Ministerial (RM) 642 de 20 de diciembre de 2007, emitida por el Ministerio de Economía y Finanzas, se indica que las empresas que utilizan la transferencia de llamadas internacionales están gravadas por el IT, Impuestos a las Utilidades de las Empresas (IUE) y el IVA; información que se halla en la página del citado Ministerio señalado para el conocimiento de todas las Empresas de Telecomunicaciones.

I.2.4. Resolución

La Sala Penal Primera del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz, constituida en Tribunal de garantías, mediante Resolución 029/2015 de 24 de abril, cursante de fs. 1850 a 1857 vta., con el voto dirimidor de Elías Fernando

Ganam Cortez, Vocal de la Sala Penal Segunda de ese Tribunal, **concedió** la tutela solicitada, disponiendo dejar sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1699/2014 de 22 de diciembre, y que la AGIT ordene a la Administración Tributaria, la notificación a COTAS Ltda., con la RA 04-0018-07, que revocó la respuesta de consulta, para que posteriormente emita una nueva resolución respetando los fundamentos y lineamientos de la SC 1724/2010-R y SCP 0940/2014, otorgando un trato igual al concedido a AXS Bolivia S.A. y ENTEL S.A., sin responsabilidad.

Resolución que fue emitida, alegando que: **1)** Dentro de la acción de amparo constitucional, interpuesta por AXS Bolivia S.A., la SCP 0940/2014 estableció la existencia de un trato desigual entre la impugnada Resolución AGIT-RJ 0947/2013, del caso AXS Bolivia S.A. y las Resoluciones Jerárquicas AGIT-RJ 0814-2012 y AGIT-RJ 0079/2013, referido a ENTEL S.A, la AGIT en cumplimiento de dicho fallo, volvió a emitir la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1240/2014, favorable a los intereses de AXS Bolivia S.A.; **2)** De la revisión de ambos trámites, se establece que en los dos expedientes, la gestión fiscalizada fue el año 2008, y tienen identidad en cuanto al alcance del IVA e IT sobre los servicios de interconexión internacional de llamadas telefónicas entrantes a Bolivia, en tales casos, se alude la aplicación de las RRAA 04-0018-07, 13-0002-07 y 13-0016-06, resultando los hechos análogos y semejantes; **3)** La AIT pese a la existencia de situaciones fácticas análogas entre la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1699/2014 -COTAS Ltda.-, las Resoluciones AGIT RJ 1240/2014 - AXS Bolivia S.A.-; y, AGIT-RJ 0814/2012 y AGIT-RJ 0079/2012 -ENTEL S.A.-, hizo una discriminación arbitraria, al aceptar expresamente que la Administración Tributaria, en cumplimiento de la Resolución 39/2013, notificó a AXS Bolivia S.A., con la RA 04-0018-07 de 29 de enero de 2014, y pese a ello, en el caso COTAS Ltda., la AIT nunca dispuso que la Administración Tributaria le notifique, cuando lo que correspondía era que dicho Órgano Jurisdiccional resuelva bajo la misma óptica casos que planteaban similar problemática; **4)** Se vulneró el derecho a la igualdad ante la ley; por cuanto, se establecieron desigualdades entre los sujetos, así como se inobservó el principio de vinculatoriedad de las decisiones y Sentencias Constitucionales emitidas por el Tribunal Constitucional, dado que no obstante que existían precedentes constitucionales análogos; por cuanto, tanto en la SC 1724/2010-R como en la SCP 0940/2014, emergentes de acciones de amparo constitucional planteadas por AXS Bolivia S.A., éstas fueron soslayadas en su cumplimiento; **5)** La AIT, a tiempo de dictar la Resolución impugnada contravino sus fallos anteriores y efectuó un trato discrecional, desconociendo el principio de predictibilidad de las resoluciones, que se encuentra respaldado por el derecho de los actores procesales de igualdad ante la ley y el principio de seguridad jurídica; y, al haber existido diferencias de trato en Resoluciones de una misma autoridad sin responder a los elementos cuestionados, se evidencia -igualmente- la vulneración del derecho al debido proceso; **6)** Respecto a la subsidiariedad invocada por la parte recurrida, ante la existencia de una demanda contenciosa administrativa presentada por el accionante ante el Tribunal Supremo de Justicia, aclaró que la simple presentación de la demanda *per se* no genera efectos actos jurídicos si no fue notificada al demandado; actuado procesal que al no haberse producido en el

caso y considerando que la competencia como potestad legal es de orden público y nace de la ley, no está abierta; por lo que, consiguientemente, no está pendiente de resolución siendo inexistente la subsidiariedad; **7)** Los representantes legales de COTAS Ltda., señalaron como fundamento, la existencia de jurisprudencia constitucional que fue desconocida por la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/RA 0513/2014; línea establecida en la SC 1724/2010-R y SCP 0940/2014; en las cuales, se describe el mismo conflicto constitucional que del ahora accionante, debiendo ser aplicable a lo resuelto; y, **8)** El art. 203 de la CPE, establece la vinculatoriedad y aplicación de la parte dispositiva o resolutive de una resolución y un requisito para establecer la analogía es la existencia similar o idéntica de hechos fácticos, tal como ocurre con los fallos constitucionales citados *ut supra*, que resolvieron que se notifique a todos los potenciales sujetos pasivos de hechos generadores que podrían alcanzarles, debiendo resolverse la situación del ahora accionante de la igual manera.

I.3. Trámite procesal en el Tribunal Constitucional Plurinacional

Mediante Decreto Constitucional de 23 de octubre de 2015, se dispuso la suspensión de plazo para la emisión de la correspondiente resolución, a efectos de recabar documentación complementaria (fs. 1882).

A partir de la notificación con el proveído de 24 de febrero de 2016, se reanudó dicho plazo, por lo que la presente Sentencia Constitucional Plurinacional se pronuncia dentro del mismo (fs. 1905 a 1907).

II. CONCLUSIONES

De la revisión y compulsas de antecedentes que cursan en obrados, se establece lo siguiente:

II.1. A través de la RD 17-00202-13 de 17 de junio de 2013, el Gerente de GRACO Santa Cruz del SIN -actual tercero interesado-, determinó sobre base cierta las obligaciones impositivas del contribuyente de COTAS Ltda. -ahora parte accionante-, por Bs38 278 559.- (treinta y ocho millones doscientos setenta y ocho mil quinientos cincuenta y nueve bolivianos), calificando la conducta del contribuyente como omisión de pago conforme al art. 165 del CTB y 42 del DS 27310, sancionándole en una multa igual al 100% sobre el tributo omitido (fs. 75 a 88 vta.).

II.2. La actual parte accionante, por memorial presentado el 15 de julio de 2013, interpuso recurso de alzada contra la RD 17-00202-13 (fs. 89 a 131 vta.), la misma que fue resuelta por Dolly Karina Salazar Pérez, Directora Ejecutiva a.i. de la ARIT Santa Cruz -hoy codemandada-, a través de la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0841/2013 de 2 de diciembre, confirmando la Resolución impugnada (fs. 133 a 154 vta.).

II.3. A través del memorial presentado el 20 de diciembre de 2013, la ahora parte accionante, interpuso recurso jerárquico contra la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0841/2013 (fs. 155 a 178); ante ello, Daney David Valdivia Coria, Director Ejecutivo a.i. de la AGIT -actual demandado-, emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0695/2014 de 5 de mayo, anulando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0841/2013, con reposición de obrados hasta el vicio más antiguo; es decir, hasta la Resolución de alzada, disponiendo que la ARIT Santa Cruz, se pronuncie sobre los aspectos impugnados por el recurrente, así como sobre la prueba de reciente obtención presentada por el sujeto pasivo (fs. 181 a 194 vta.).

II.4. De acuerdo a lo determinado en la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0695/2014, la actual codemandada volvió a pronunciar la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0513/2014 de 18 de agosto; a través de la cual, confirmó la RD 17-00202-13 (fs. 196 a 222).

II.5. Planteado el recurso jerárquico por la hoy parte accionante, mediante memorial presentado el 5 de septiembre de 2014 (fs. 223 a 279), la AGIT por **Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1699/2014 de 22 de diciembre**, confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0513/2014, emitida por la ARIT Santa Cruz, dentro del recurso de alzada interpuesto por COTAS Ltda. contra GRACO Santa Cruz del SIN, manteniendo firme y subsistente la RD 17-00202-13, de conformidad con el art. 212 inc. b) parágrafo I del CTB (fs. 282 a 320).

Por Auto Motivado AGIT-RJ 0002/2015 de 8 de enero, de rectificación y aclaración, la AGIT dispuso no ha lugar a la solicitud de aclaración de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1699/2014, efectuada por la parte ahora accionante (fs. 439 a 442 vta.).

II.6. Del seguimiento del estado del proceso "CA-057-15", con número de IANUS 101198201500225, de la página web del Tribunal Supremo de Justicia, se evidencia que la actual parte accionante, el 23 de marzo de 2015, interpuso demanda contenciosa administrativa contra la AIT; demanda que fue admitida mediante decreto de admisión de 24 de dicho mes y año, el mismo que fue notificado mediante cédula el 25 del indicado mes y año; y, el 21 de abril de ese año.

II.6.1. Por Auto Supremo (AS) 701 de 2 de octubre de 2015, la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, en mérito a la Resolución 0296/2015 de 24 de abril, dejó sin efecto la admisión de la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la ahora parte accionante contra la AGIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1699/2014 de 22 de diciembre (fs. 1894 a 1895).

III. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL FALLO

La parte accionante, denuncia la vulneración de los derechos invocados en la presente acción tutelar, al señalar que las autoridades demandadas de manera ilegal le generaron una suerte de discriminación; por cuanto, no obraron de igual manera en situaciones análogas en su caso, interpretando jurisprudencia constitucional así como dispositivos legales de manera diferente, debiendo garantizar la eficacia de fallos constitucionales; toda vez que, en un caso similar, el efecto vinculante de las RRAA 13-0002-07 y 13-0016-06, persisten hasta que el ente recaudador no cambie el criterio y notifique con el mismo a las Empresas de Telecomunicaciones; es decir, que con relación a la Empresa que representa, se cambió diametral, arbitraria y discriminatoriamente el criterio jurídico y realizado una ilegítima hipótesis, cuando las razones jurídicas de la SC 1724/2010-R y la SCP 0940/2014, exigen la aplicación de su efecto vinculante y obligatorio.

En consecuencia, corresponde en revisión, verificar si tales extremos son evidentes a fin de conceder o denegar la tutela solicitada.

III.1. El efecto vinculante de las resoluciones constitucionales

Al respecto, la SC 0186/2005-R de 7 de marzo, precisando el entendimiento asumido en el AC 004/2005-ECA, estableció que: "Cabe señalar que el efecto vinculante de la jurisprudencia constitucional, significa que la doctrina constitucional creada, así como las sub-reglas extraídas de las normas implícitas de la Constitución y consignadas en la ratio decidendi de la sentencia constitucional, tienen que ser aplicadas obligatoriamente por este Tribunal y por el resto de los órganos del poder público, por lo mismo, por los jueces y tribunales que forman parte del poder judicial, en la resolución de todos los casos que presenten supuestos fácticos análogos.

Sin embargo, corresponde aclarar que esa aplicación obligatoria de la jurisprudencia constitucional está sujeta a la regla de la analogía, vale decir que los supuestos fácticos de la problemática resuelta mediante la sentencia constitucional en la que se crea la jurisprudencia sean análogos a los supuestos fácticos de la problemática a resolverse mediante la sentencia en la que se aplicará la jurisprudencia o el precedente obligatorio; desde otra perspectiva, se puede señalar que cuando no existe la concurrencia de la analogía entre los supuestos fácticos no puede exigirse la aplicación de la jurisprudencia o el precedente obligatorio. De otro lado, se debe también aclarar que la jurisprudencia con efecto vinculante es la que contiene la ratio decidendi de la sentencia constitucional, es decir, aquellas partes que consignan los fundamentos jurídicos que guarden una unidad de sentido con la parte resolutive, de tal forma que no se pueda entender ésta sin la alusión a aquella, es la

parte en la que se consigna la doctrina y las sub reglas que se constituyen en precedente obligatorio...”.

El referido entendimiento, es concordante con los mandatos de las normas previstas por los arts. 203 de la CPE y 15 del CPCo, que establecen el valor jurisprudencial de los fallos constitucionales, en sentido que las razones jurídicas de la decisión, en las resoluciones emitidas por el Tribunal Constitucional Plurinacional, constituyen jurisprudencia y tienen carácter vinculante para los órganos del poder público, legisladores, autoridades, tribunales y particulares.

III.2. La activación paralela del contencioso administrativo y el amparo constitucional

Al respecto, la SCP 0890/2014 de 12 de mayo, aclaró que la vía del contencioso administrativo no es subsidiaria a efecto de acudir a la tutela de la acción de amparo constitucional, ello implica que una vez agotada la vía administrativa a través de los medios de impugnación previstos por ley, como los recursos de alzada y jerárquico cuestionando determinaciones asumidas por la Administración Tributaria, a efecto de cumplir con dicho principio, se deba acudir a la vía judicial; por cuanto, se trata de una instancia diferente; lo cual, permite que la parte afectada pueda activar directamente la vía constitucional a efecto de procurar el restablecimiento de derechos y garantías supuestamente desconocidos.

En ese contexto, cuando la parte activa al mismo tiempo la jurisdicción ordinaria y la constitucional; es decir, interpone el contencioso administrativo y plantea la acción de amparo constitucional, provocando que dos jurisdicciones con fines totalmente diferentes asuman el conocimiento de un mismo conflicto, se suscita el incumplimiento del principio de subsidiariedad; así, la referida Resolución constitucional, indicó que: *“...el lineamiento jurisprudencial contenido en las Sentencias Constitucionales Plurinacionales 0249/2012 y 0571/2013, que reconocen una primera eventualidad, advertida por la posibilidad que, agotada la vía administrativa, en consideración de la transgresión de derechos fundamentales y garantías constitucionales, el administrado interponga directamente la acción de amparo constitucional, considerando que el proceso contencioso administrativo es una vía diferente a la administrativa, y que por ello, no es exigible su planteamiento a efectos de la observancia al principio de subsidiariedad. Siendo en ese mérito posible que, la jurisdicción constitucional se pronuncie y resuelva el fondo de las impugnaciones contenidas en el amparo.*

(...)

Sin embargo del razonamiento jurisprudencial citado, este Tribunal Constitucional Plurinacional, analizó también la posibilidad que, concluida

*la vía administrativa, el administrado active la jurisdicción ordinaria mediante la interposición de la demanda contenciosa administrativa respectiva; situación que sí motiva a denegar la tutela en la jurisdicción constitucional, sin ingresar al estudio de fondo de las cuestiones demandadas, por incumplimiento al principio de subsidiariedad. Toda vez que, se entiende que abierta la posibilidad de activar la acción de amparo constitucional sin agotar la vía ordinaria, **el accionante decide de muto propio, acudir a ésta para la resolución y tutela de sus derechos;** circunstancia en la que no puede esperar un doble pronunciamiento, tanto de la jurisdicción ordinaria como de la constitucional, al existir el riesgo inminente de una confrontación de jurisdicciones y fallos contradictorios en relación a la misma problemática. Se advierte que, igual situación ocurre cuando, interpuesta la acción de amparo constitucional, sin esperar su admisión y resolución debida, se formula y activa el proceso contencioso administrativo, evidenciándose con ello la apertura de dos jurisdicciones sobre el mismo tema; particularidades que deben ser tomadas en cuenta por este órgano, a fin de evitar duplicidad de resoluciones”.*

Conforme a los lineamientos jurisprudenciales referidos precedentemente, si bien es evidente que concurre el presupuesto de inactivación de la acción de amparo constitucional relacionado a la subsidiariedad cuando se activa de manera paralela la jurisdicción ordinaria y la constitucional; empero, si activadas las dos vías, la parte procede a retirar la demanda contenciosa administrativa interpuesta ante la instancia ordinaria, emitiendo ésta el respectivo fallo; a través del cual, se deje sin efecto la admisión de la demanda con el consiguiente archivo de obrados, ello implica la desaparición de la activación paralela de las dos jurisdicciones; circunstancia en la que no puede darse un doble pronunciamiento, tanto de la jurisdicción ordinaria como de la constitucional, lo que es aceptable dado que lo que se pretende es evitar la dualidad de fallos relacionados a un mismo tema y no provocar disfunciones procesales no deseadas.

III.3. Jurisprudencia reiterada sobre la consulta en materia tributaria

Al respecto, la SCP 0940/2014 de 23 de mayo, estableció que: "*Cabe recordar que la Consulta como procedimiento especial tributario, se encuentra establecido y reglamentado en los arts. 115 a 120 del CTB, la misma consiste en que, quien tuviera un interés personal y directo, podrá consultar sobre la aplicación y alcance de una disposición tributaria aplicable a una situación de hecho concreta, ante la máxima autoridad ejecutiva de la Administración Tributaria, la cual deberá absolverla dentro del plazo de treinta días prorrogables, **el art. 117 de la misma norma, precisa 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. 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. De ello queda claramente establecido que la consulta tiene fines consultivos en la instancia administrativa, pero al significar la aplicación de un criterio jurídico relativo a la interpretación de la norma tributaria, debe considerarse los siguientes elementos, si bien la norma de manera literal expresa que la consulta tiene por finalidad absolver un caso en concreto en el cual se aplicará el criterio desarrollado como respuesta, no cabe la menor duda que en atención a los principios de igualdad y seguridad jurídica, la Administración Tributaria no puede desconocer el hecho de que la Resolución que resuelve la consulta puede llegar a tener aplicación a casos análogos, situación por la cual, de los principios antes mencionados, resultará obligatorio que la administración tributaria mantenga a todos los casos análogos la aplicación del criterio antes desarrollado; sin embargo de ello resulta también legítimo que la Administración Tributaria cambie sus criterios jurídicos; no obstante resulta imperante en ambos escenarios; es decir, en el establecimiento y el cambio de criterios tributarios se asuma una postura principista de respeto de los principios de seguridad jurídica e igualdad y no se escatime esfuerzos en encontrar mecanismos de difusión de los mismos a efectos de lograr hacer conocer a todos los potenciales sujetos pasivos de hechos generadores que podrían alcanzarles” (las negrillas nos corresponden).

III.4. Análisis del caso concreto

Previo al ingreso de análisis del objeto procesal de la presente acción de defensa, es preciso señalar que si bien se advierte que la parte accionante, el 23 de marzo de 2015, interpuso demanda contenciosa administrativa contra la AIT, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1699/2014; a través de la cual, se confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0513/2014, emitida por la ARIT Santa Cruz, dentro del recurso de alzada interpuesto por COTAS Ltda. -ahora parte accionante- contra GRACO Santa Cruz del SIN, manteniendo firme y subsistente la RD 17-00202-13, de conformidad con el art. 212 inc. b) parágrafo I del CTB; sin embargo, dicha demanda a través del AS 701 de 2 de octubre de 2015, dictado por la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, fue dejada sin efecto respecto a su admisión y se ordenó el archivo de obrados, ello implica que conforme el entendimiento asumido en el Fundamento Jurídico III.3. de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional, ante el referido retiro de demanda y consiguiente archivo de obrados, ya no existe activación paralela en el presente caso; por ende, esta jurisdicción se encuentra habilitada de ingresar al análisis del caso ahora venido en revisión.

Efectuada esa aclaración, e ingresando al objeto del amparo constitucional, se tiene que la entidad accionante denuncia el desconocimiento de los derechos al debido proceso y a la igualdad, así como los principios de predictibilidad y seguridad jurídica en la emisión de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1699/2014 de 22 de diciembre; la cual, aplicando criterios e interpretaciones ilegales y desconociendo la jurisprudencia constitucional vinculante, e incluso sus propios precedentes, confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0513/2014, manteniendo firme y subsistente la RD 17-00202-13; es así, que se habría desconocido la fuerza vinculante y obligatoria de la SC 1724/2010-R de 25 de octubre y la SCP 0940/2014 de 23 de mayo, dando lugar al pronunciamiento de una resolución con insuficiente labor interpretativa e inmotivada, arbitraria, incongruente, absurda e ilógica y con error evidente.

Identificado de esa manera el problema jurídico ahora planteado, cabe señalar que la SC 1724/2010-R, estableció en su *ratio decidendi* los efectos vinculantes y obligatorios de las decisiones asumidas por la Administración Tributaria para las Empresas de Telecomunicaciones que se encuentren en una similar situación, siempre y cuando, esta no cambie de criterio y el mismo sea notificado a las empresas del ramo; en ese orden, la SCP 0940/2014, resolviendo una problemática similar a la presente, asumió que: *"...de los antecedentes arrimados al cuaderno procesal, se evidencia que la Resolución AGIT-RJ 0947/2013, entendió que las Resoluciones 13-0002-07 y 13-0016-06, fueron revocadas por la Administración Tributaria, pues ésta cambió de criterio y entendió que el concepto de prestación de servicio por interconexión de llamadas entrantes en lo relacionado al operador final sí estaba alcanzado por el IVA e IT, así a partir de la notificación de dicho cambio de criterio con las RRAA 04-0018-07, 04-0019-07 el 26 de diciembre de 2007, a las empresas BOLIVIATEL y ENTEL S.A., se cambió definitivamente el criterio sentado por las Resoluciones 13-0002-07 y 13-0016-06, y se dejó de lado el efecto vinculante que estas resoluciones tenían, por ello quedó latente la posibilidad de que la Administración Tributaria considere como imponible el servicio del operador final.*

Por lo referido, es posible establecer que la impugnada Resolución AGIT-RJ 0947/2013, generó un tratamiento discriminatorio entre las resoluciones que emitió, pues se limitó a señalar que la Administración Tributaria modificó los criterios esbozados por las consultas de ENTEL S.A. y BOLIVIATEL, pero no se pronunció sobre los siguientes aspectos: i) Si las Resoluciones que revocaron los criterios precedentes eran aplicables a la empresa AXS BOLIVIA S.A. o no, pues resulta contradictorio por una parte proclamar el hecho de que la consulta tenga una naturaleza particular y concreta (para diferenciar las situaciones jurídicas de ENTEL, BOLIVIATEL y AXS BOLIVIA S.A.) y por otra parte afirmar que la

*revocatoria de resoluciones en consulta eran aplicables directamente a la empresa AXS BOLIVIA S.A.; ii) Si era o no necesario notificar o dar a conocer a la empresa AXS BOLIVIA S.A. con los nuevos criterios esgrimidos por la Administración Tributaria, **pues no resulta coherente que la Administración Tributaria comience a considerar la vigencia de Resoluciones en consulta desde la notificación a los contribuyentes consultantes, pues de nuevo la AIT otorga una naturaleza dual y contradictoria a la consulta pues establece que ésta tiene vigencia desde la notificación a los consultantes (efecto particular) pero le da legitimidad para ser aplicada a Empresas ajenas a dichas consultas pero que se encuentran en situación análoga (efecto general y vinculante para todos); y, iii) La AIT si bien rescata la noción de que la consulta tiene efectos vinculantes para la Administración Tributaria, no resuelve si considera que esas Resoluciones también le son vinculantes a la AIT, así pues sustenta la diferencia de trato en la existencia de Resoluciones de consulta, pero no establece si éstas son vinculantes para sí misma, más aún si se considera que en el caso de la empresa AXS BOLIVIA S.A. no existía Resolución alguna emergente de consulta.***

(...)

Por los elementos desarrollados al haber existido diferencias de trato en Resoluciones de una misma autoridad sin responder a los elementos antes glosados, se evidencia una vulneración de los derechos al debido proceso y a la igualdad, pues sin justificar un tratamiento diferente y en particular sin justificar los elementos antes observados de la aplicabilidad del régimen procesal de consultas tributarias (Fundamento Jurídico III.2) existió un apartamiento no razonable por carencia de fundamentación de los propios precedentes sentados por la AIT, entre la impugnada Resolución AGIT-RJ 0947/2013 y las Resoluciones AGIT-RJ 0814-2012 de 17 de septiembre y AGIT-RJ 0079/2012” (las negrillas nos corresponden).

De acuerdo a la documentación que informa los antecedentes del expediente, se evidencia que COTAS Ltda., luego de haber interpuesto recurso jerárquico, la AGIT por Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1699/2014, ahora impugnada de ilegal, confirmó la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0513/2014, emitida por la ARIT Santa Cruz, interpuesto por COTAS Ltda. contra GRACO Santa Cruz del SIN, manteniendo firme y subsistente la RD 17-00202-13, de conformidad con el art. 212 inc. b) parágrafo I del CTB.

Ahora bien, la parte accionante considera la lesión de sus derechos al debido proceso y a la igualdad, en razón a que la Administración Tributaria no consideró que los fallos constitucionales: SC 1724/2010-R y la SCP 0940/2014, establecieron los efectos vinculantes de las Resoluciones Administrativas emitidas por la Administración Tributaria y

que cualquier cambio o modificación debió necesariamente ser notificada a las Empresas de Telecomunicaciones; en ese contexto, las RRAA 13-0002-07 y 13-0016-06; a través de las cuales, se absolvieron las consultas tributarias efectuadas por ENTEL S.A. y BOLIVIATEL S.A., se hallan vinculadas a todas las Empresas de Telecomunicaciones; Resoluciones que determinan en su parte resolutive que las operaciones de tráfico internacional de llamadas entrantes realizadas por las Empresas antes citadas no se encontraban alcanzadas por el IVA y el IT; no obstante, la GRACO Santa Cruz del SIN, procedió a anular las indicadas Resoluciones Administrativas a merced de la emisión de las RRAA 04-0018-07 y 04/0019-07 de 20 de diciembre de 2007; sin embargo, éstas no fueron notificadas a la Empresa recurrente conforme al derecho fundamental a la igualdad establecido en el art. 14 de la Norma Fundamental, desconociendo los lineamientos jurisprudenciales establecidos en la SC 1724/2010-R, al establecer de manera clara que en caso que la Administración Tributaria cambiara de criterio, el efecto vinculante cesaría a partir de la notificación con la Resolución que revocó la respuesta a la consulta; en ese sentido; y, en resguardo y materialización del derecho a la igualdad, dicha Sentencia Constitucional, estableció que todas las Empresas de Telecomunicaciones que se encuentren en idénticas condiciones en sus actividades, gozarán de los efectos y vinculatoriedad de los lineamientos asumidos por la Administración Tributaria, señalando que los efectos persisten mientras no se cambien los criterios sobre el tema de la consulta; posteriormente, el SIN emitió las RRAA 04-0019-07 y 04-0018-07; mediante las cuales, se revocaron las RRAA 13-0002-07 y 13-0016-06, resolviendo que la prestación de servicios de interconexión internacional de llamadas telefónicas entrantes a Bolivia sí se encuentran alcanzadas por el IVA y el IT, en ese marco, y conforme al entendimiento jurisprudencial asumido en la SCP 0940/2014 -antes citada-, debió procederse a su notificación con dicho cambio; en ese sentido, se señaló: *"...que todos los fallos que emiten las autoridades judiciales o administrativas al ser actos jurisdiccionales, se hallan imbuidos de ser pronunciamientos de relevancia y de orden público, pues son manifestaciones del ejercicio legítimo de la facultad de interpretación y aplicación del derecho por parte de las autoridades legitimadas para ello, en esa dimensión todo acto jurisdiccional debe en esencia respetar el principio de predictibilidad de las resoluciones, mismo que se encuentra respaldado por el derecho de los actores procesales de igualdad ante la Ley (art. 119.I de la CPE) y el principio de seguridad jurídica (art. 178.I de la CPE).*

En atención a lo referido, todo órgano que ejerce facultades jurisdiccionales se halla vinculado a sus propias interpretaciones; pero también se encuentra facultado para cambiar de criterio siempre y cuando lo haga bajo una debida y adecuada fundamentación, explicando los motivos por los cuales considera pertinente aplicar dos tesis diferentes a casos análogos.

De acá surge el elemento de la debida fundamentación para justificar un tratamiento desigual que no implique discriminación arbitraria, pues al existir una latente posibilidad de que en un caso en concreto la misma autoridad brinde a dos ciudadanos dos criterios distintos, debe aún ser más cuidadoso en explicitar y demostrar por qué no existe un tratamiento discriminatorio y cuan razonables son las posiciones asumidas por las diferencias de trato” (las negrillas nos corresponden).

De la lectura de la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1699/2014, ahora impugnada de ilegal, se evidencia que la misma desconoció los lineamientos jurisprudenciales asumidos en la SC 1724/2010-R y la SCP 940/2014; por cuanto, la Administración Tributaria justificó un trato diferente señalando que la consulta de ENTEL S.A., absuelta mediante la RA 13-0002-07 de 25 de enero de 2007, que establecía que los ingresos por servicios de interconexión internacional provenientes del tráfico internacional entrante a Bolivia, no se encontraban alcanzados por el IVA e IT, surtió efectos para todos los operadores del sector de telecomunicaciones a partir de su notificación al consultante; y en consecuencia, también dejó de tener efectos legales para todos los operadores del sector de telecomunicaciones, desde la notificación a los consultantes con el cambio de criterio; y, que tanto la respuesta a la consulta como su modificación tienen vigencia a partir de su notificación a cada uno de los operadores de telecomunicaciones; señalando que en caso de asumir otro entendimiento sería sesgado, subjetivo, desigual y vulneratorio de garantías constitucionales; advirtiendo que a partir de una interpretación literal de los arts. 115 al 117 del CTB, se entendería que la consulta tiene efecto vinculante para la Administración Tributaria respecto al caso concreto consultado; por eso, respecto al sujeto pasivo que planteó la consulta y que sus efectos persisten en cuanto a éste, en tanto no se modifique el criterio de la aludida Administración; sin embargo, señaló también que respecto a lo expuesto en la SCP 0940/2014, el enfoque de dicha norma debió ser principista, de respeto de los principios de seguridad jurídica e igualdad; por lo que, en caso que se asumiera la segunda hipótesis, sería evidente una desigualdad provocada entre los operadores del sector de telecomunicaciones, dado que las empresas consultantes quienes fueron notificadas estarían liberadas del cumplimiento de sus obligaciones tributarias durante la vigencia de la consulta tributaria, en cambio las no consultantes y que no fueron notificadas, habrían continuado con el cumplimiento de sus obligaciones, y de igual manera ante la cesación de los efectos de la consulta, los primeros cumplirían sus obligaciones en tanto que los segundos, considerando el efecto vinculante de la consulta a su favor, quedarían liberados del cumplimiento de sus obligaciones hasta la fecha, en razón a que no se les habría notificado con la revocatoria de la consulta.

La Resolución mencionada *ut supra*, igualmente refiere que la pretensión de COTAS Ltda., para que el cumplimiento de sus obligaciones tributarias se supediten al momento en que tomó conocimiento de la RA 04-0018-07 de 20 de diciembre de 2007, que revocó la consulta realizada por ENTEL S.A. y que no se encontraría obligado a dicho cumplimiento al no tener conocimiento del cambio de criterio de la Administración Tributaria, no revelaría suficiente coherencia; puesto que, se entendería que necesariamente debe existir una notificación formal para que COTAS Ltda., cumpla o no con sus obligaciones tributarias referidas al IVA e IT; es decir, que al no haber tomado conocimiento de tal revocatoria, en virtud a la SCP 0940/2014, estaría dejando de pagar tributos por los impuestos emergentes de la prestación de servicios de interconexión internacional de llamadas telefónicas entrantes a Bolivia, por las gestiones 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013, suscitando una situación de discriminación y de trato desigual en desmedro de los ingresos públicos, afectando a las demás Empresas de Telecomunicaciones en similares condiciones que cumplieron con sus obligaciones tributarias.

Así también, señaló que, habiendo quedado establecido que tanto la consulta tributaria como la revocatoria de la misma deben ser difundidas entre todas las Empresas de Telecomunicaciones de similares condiciones en sus actividades al consultante, de la revisión de antecedentes administrativos, se observó que COTAS Ltda., asumió conocimiento de la consulta, al no haber pagado los impuestos que por el servicio prestado le correspondía, siendo contradictorio el hecho que el sujeto pasivo pretenda desconocer la revocatoria de la consulta, cuando se advierte que durante el proceso de fiscalización dicha Empresa manifestó conocimiento pleno de los citados actos administrativos, habiéndose configurado una de las modalidades de notificación prevista en el art. 88 del CTB; toda vez que, COTAS Ltda. a tiempo de solicitar la nulidad de la Vista de Cargo SIN/GGSCZ/DF/FE/VC/00038/2013, el 23 de mayo del mismo año, puso en evidencia tener conocimiento real y efectivo de las RRAA 04-0018-07 y 04/0019-07, que revocaron las respuestas a las consultas tributarias efectuadas por BOLIVIATEL S.A. y ENTEL S.A., infiriéndose que las RRAA 13-0002-07 y 13-0016-06, carecerían de eficacia jurídica, operando su notificación tácita, conforme a los lineamientos definidos por la SCP 0940/2014; por otro lado, manifiesta que la mencionada Sentencia Constitucional Plurinacional no se refiere a una notificación, sino a una "difusión".

Conforme a la relación efectuada, se advierte que la Administración Tributaria no sólo se alejó del entendimiento y los precedentes jurisprudenciales asumidos en la SC 1724/2010-R y la SCP 0940/2014, -tantas veces citadas-, sino que efectuó una interpretación distinta a la contenida en tales fallos, pese a que se trataba de supuestos fácticos análogos. En efecto, si bien la AGIT hizo referencia a las Resoluciones constitucionales en cuestión, lo hizo realizando su propia interpretación, desconociendo lo

previsto por los arts. 203 de la CPE y 15.II del CPCo, que establecen que la jurisprudencia constitucional tiene carácter vinculante y cumplimiento obligatorio, no solamente para el poder público, legisladores, autoridades, tribunales y particulares, sino también para el propio Tribunal Constitucional Plurinacional, que por seguridad jurídica no puede apartarse de sus precedentes, salvo cambio o modulación de línea lo que no ocurre en el caso de análisis, lo que implica que la Administración Tributaria estaba compelida a aplicar la *ratio decidendi* de las referidas Resoluciones constitucionales.

En ese sentido, la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1699/2014, ahora impugnada de ilegal, desconoció el valor jurisprudencial y los lineamientos jurisprudenciales asumidos en la SC 1724/2010-R y la SCP 0940/2014; las cuales, en el caso concreto, tenían efecto vinculante al tratarse de casos con supuestos fácticos análogos, y al contrario de seguir la línea jurisprudencial, se apartó de la misma efectuando una interpretación propia que incluyó además una sesgada interpretación de los citados fallos constitucionales y sus efectos; actuación con la que no sólo desconoció el valor jurisprudencial de las Sentencias Constitucionales Plurinacionales, sino que además lesionó el derecho a la igualdad contenido en el art. 14 de la CPE, desconociendo a su vez los principios predictibilidad de las resoluciones y seguridad jurídica; por lo que, corresponde conceder la tutela solicitada.

En consecuencia, el Tribunal de garantías, al **conceder** la tutela impetrada, evaluó en forma adecuada los datos del proceso y las normas aplicables al mismo.

POR TANTO

El Tribunal Constitucional Plurinacional, en su Sala Tercera; en virtud de la autoridad que le confiere la Constitución Política del Estado y el art. 12.7 de la Ley del Tribunal Constitucional Plurinacional; en revisión, resuelve: **CONFIRMAR** la Resolución 029/2015 de 24 de abril, cursante de fs. 1850 a 1857 vta., pronunciada por la Sala Penal Primera del Tribunal Departamental de Justicia de La Paz; y en consecuencia, **CONCEDER** la tutela solicitada de acuerdo a los alcances de la presente Sentencia Constitucional Plurinacional.

Regístrese, notifíquese y publíquese en la Gaceta Constitucional Plurinacional.

Fdo. Dra. Neldy Virginia Andrade Martínez
MAGISTRADA

Fdo. Dr. Ruddy José Flores Monterrey

MAGISTRADO