

RESOLUCIÓN DEL RECURSO DE ALZADA ARIT-LPZ/RA 0387/2013

Recurrente: **AXS Bolivia S.A.**, legalmente representada por Gerardo Mario Ávila Seifert.

Administración Recurrída: **Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, legalmente representada por Marco Antonio Juan Aguirre Heredia.

Expediente: **ARIT-LPZ/0109/2013**

Fecha: **La Paz, 15 de abril de 2013**

VISTOS:

El Recurso de Alzada interpuesto por AXS Bolivia S.A., la contestación de la Administración Tributaria recurrida, el Informe Técnico Jurídico, los antecedentes administrativos y todo lo obrado ante esta instancia:

CONSIDERANDO:

Recurso de Alzada

AXS Bolivia S.A., legalmente representada por Gerardo Mario Ávila Seifert, conforme Testimonio de Poder N° 455/2006, mediante memorial presentado el 14 de enero de 2013, fojas 102-130 de obrados, interpuso Recurso de Alzada contra la Resolución Determinativa N° 17-1102-2012 de 19 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, expresando lo siguiente:

La Administración Tributaria desconoció los descargos documentales y fundamentos legales presentados y expuestos como descargos en la Vista de Cargo, ratificando las observaciones en la Resolución Determinativa impugnada, sustentando su pretensión en el Dictamen N° 00316/2012 de 18 de diciembre de 2012, así como en el informe de fiscalización, empleando en ellos fundamentos erróneos y carente de sustento legal, pues efectúa una interpretación distorsionada de la normativa legal tributaria y violando normas constitucionales y legales, ignorando la jurisprudencia constitucional judicial y administrativa, acuerdos internacionales, pronunciamientos de otros Ministerios y

normativa emanada de organismos internacionales de los cuales Bolivia es miembro, como el caso de la UIT (Unión internacional de Telecomunicaciones).

La Resolución Determinativa impugnada desconoce arbitrariamente la SC N° 1724/2010-R de 25 de octubre de 2010; el Auto Supremo N° 64 de 29 de marzo de 2012 (Sala Social y Administrativa), las Resoluciones de Recursos de Alzada y Jerárquicos; así como omite los fundamentos expuestos en la normativa internacional aplicable al presente caso (UIT, CAN, OMC), aplicando un criterio interpretativo sesgado, desconociendo también la certificación del Ministerio de Relaciones Exteriores y el pronunciamiento de la UIT, forzando de esa manera las figuras legales para pretender el cobro del IVA e IT por servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes a Bolivia.

La Gerencia Graco La Paz, sustentó sus reparos del IVA y su efecto en el IT, respecto al concepto de la facturación por servicios de interconexión internacional por llamadas entrantes al país, amparados en lo establecido en la Resolución Ministerial N° 642 de 20 de diciembre de 2007.

Los descargos presentados al SIN demuestran documental y legalmente que, el servicio de interconexión internacional por llamadas entrantes al país no es un servicio gravado por el IVA e IT, que la Resolución Ministerial N° 642, no es aplicable, ya que desconoce la jerarquía normativa establecida en el artículo 410, parágrafo II de la Constitución Política del Estado y el artículo 5 parágrafo I de la Ley 2492, distorsionando el principio de legalidad al sobreponerse a la Ley 843, respecto al alcance del IVA e IT, además, de demostrar la existencia de normativa internacional en materia de telecomunicaciones que regula el servicio y que sustenta la no sujeción a dichos impuestos.

El hecho generador que pretende configurar el tributo ocurre en el exterior, situación que no está establecida en la Ley 843, de realizar esta imposición arbitraria, se incurriría en doble tributación, es decir, se gravaría simultáneamente en el país de origen como en el de destino por el servicio de llamadas entrantes internacionales, según el principio de fuente o territorialidad establecido en los artículos 1 y 72 de la Ley 843, el sector de telecomunicaciones sólo debe pagar el IVA e IT por los servicios de telecomunicaciones prestados en el territorio nacional, no por los generados fuera del

país. No hay Ley expresa que grave este servicio de forma específica considerando todos sus aspectos técnicos; por tanto no existe hecho generador y es inexistente la obligación de pago.

Las normas del convenio del UIT son aplicadas parcialmente por el SIN, toda vez que grava la totalidad del servicio de interconexión internacional de llamadas salientes en origen, tal como manda el inciso 6.1.3 del artículo 6 del Reglamento de las Telecomunicaciones de la UIT y pretende desconocer la obligación de no gravar las llamadas entrantes, que tienen componente tributario generado y pagado en el país en el que se originó la llamada.

El Tribunal Constitucional, dentro del Recurso de Amparo Constitucional, falló a favor de AXS Bolivia SA, concediendo el amparo y determinando de manera vinculante, que las llamadas internacionales originadas en el exterior entrantes a Bolivia no se encuentran gravada por el IVA e IT, fallo que es obligatorio para todos los órganos jurisdiccionales, judiciales o administrativos.

El 25 de enero de 2007, el SIN emitió la Resolución Administrativa N° 13-0002-07, ratificando la posición adoptada desde 1997, con relación a estos ingresos; si bien, este acto es respuesta para el caso concreto consultado por ENTEL SA; sin embargo, la misma sienta precedente general respecto a la posición de la Administración Tributaria, con relación a los ingresos de llamadas entrantes a Bolivia. La SC N° 1724/2010-R de 25 de octubre de 2010, con relación al cambio de criterio de la Administración Tributaria, señala que el efecto vinculante cesará a partir de la notificación con la Resolución que Revoque la respuesta a la consultas; el supuesto cambio de criterio nunca se notificó a la empresa AXS Bolivia SA, así como a las demás empresas de telefonía como exige imperativamente dicha Sentencia. Puntualiza que cualquier cambio de criterio u opinión por parte de la Administración Tributaria sobre las llamadas internacionales entrantes, originadas en el exterior, es intrascendente jurídicamente; porque un simple criterio no puede estar por encima de la Ley o disponer o crear tributos que no se encuentran expresamente determinados por el ordenamiento tributario.

La Resolución Ministerial N° 642 de 20 de diciembre de 2007, emitida por el ex Ministerio de Hacienda (hoy Ministerio de Economía y Finanzas Públicas), por

prelación normativa no puede ser contraria a la Ley, ni mucho menos a partir de ésta posición modificar una estructura impositiva; está sobre entendido que sólo la Ley puede modificar una estructura fiscal o determinar hechos generadores de tributos.

El fallo pronunciado por el Tribunal Supremo de Justicia, mediante Auto Supremo N° 064, a favor de AXS Bolivia SA crea una irrefutable e incuestionable jurisprudencia en sentido de que los ingresos por llamadas internacionales entrantes al país no están alcanzados por el IVA ni el IT, Auto Supremo cumple estrictamente con la fuerza vinculante y obligatoria; sin embargo, el sujeto activo, sin citar ninguna disposición legal, señala que el Auto mencionado no sería aplicable porque no habría otro fallo análogo, afirmación temeraria y falaz, porque en relación al caso existe abundante y uniforme jurisprudencia.

En un estado de derecho, no se puede admitir ni aceptar la discrecionalidad y el actuar de la Administración Tributaria que no respeta la Constitución, ni las Leyes, menos los fallos jurisprudenciales constitucionales, administrativos tributarios y judiciales que contienen los mismos elementos fácticos que el presente caso. La Resolución Ministerial N° 642, no puede definir el hecho generador de las obligaciones tributarias y otros aspectos, por expresa prohibición del artículo 6 parágrafo I, numeral 1 de la Ley 2492, por ello, no puede existir una obligación tributaria sin que exista el hecho generador determinado por Ley; igualmente no puede interpretar arbitrariamente la Ley 843, usurpando funciones que no le competen, ya que es potestad exclusiva de la Asamblea legislativa Plurinacional, tal como determina el inciso 3 del artículo 158 de la Constitución Política del Estado; más aún si se considera que existe normativa internacional de mayor jerarquía (normas UIT), que establecen que se aplicará la tasa fiscal por los servicios de comunicación originados en el país.

La SC N° 0087/2005 de 11 de noviembre de 2005, señala que el hecho generador es una la determinación temporal y territorial precisa, la concreción material, temporal y territorial es una necesidad; su establecimiento es una exteriorización o manifestación concreta del poder tributario, en consecuencia, sólo puede hacerse dentro de los límites de éste y, debe ser establecido por Ley.

La Administración Tributaria al emitir la Resolución Determinativa N° 17-1102-2012 y basar la imposición de cargos tributarios en la Resolución Ministerial emitida por el ex

Ministerio de Hacienda, desconoció la prelación normativa del inciso b) del artículo 1; inciso b) del artículo 4 y el artículo 72 de la Ley 843, que no grava tributos a las operaciones realizadas fuera del territorio nacional por concepto de llamadas internacionales del exterior entrantes a Bolivia.

La Gerencia Graco la Paz de manera arbitraria y deliberada, desconoció los fundamentos expuestos, respecto a la Ley de Telecomunicaciones que estuvo vigente hasta el 2008 y la nueva Ley 164 de 8 de agosto de 2011; Leyes que en varios artículos reconocen plenamente a la UIT y sus reglamentarios. Pese a señalar expresamente las normas legales que ratifican dichos convenios expedidos por el propio Ministerio de Relaciones Exteriores y adjuntarlas en su debido momento, el SIN persiste en su desconocimiento, con un afán plenamente recaudador, desconociendo que las leyes entran en vigencia desde el momento de su publicación en la Gaceta Oficial, conforme establece el artículo 164 de la Constitución Política del Estado.

AXS Bolivia SA al momento de prestar sus servicios aplicó las disposiciones legales internacionales en materia de telecomunicación, emitidas por la Unión Internacional de Telecomunicaciones (UIT), las cuales se encuentran contenidas en el Convenio Internacional de Telecomunicaciones, sancionado por la Conferencia Plenipotenciaria Internacional de Ginebra el año 1959, así como el Reglamento de las Telecomunicaciones Internacionales, suscrito en Melbourne en 1988 y las Actas Finales de la Conferencia de Plenipotenciarios suscrita en Guadalajara 2010, normas que determinan la aplicación de la tasa fiscal por los servicios de telecomunicación originados en el país de origen.

Mediante nota cite: GM-DGAH-967-12 de 23 de abril de 2012, el Ministerio de Relaciones Exteriores establece que Bolivia es Miembro de la UIT desde el 1 de junio de 1907. Según DS 7085 de 10 de marzo de 1965, se ratificó el “Convenio Internacional de Telecomunicaciones”, sancionado por la Conferencia Plenipotenciaria Internacional de Ginebra el año 1959, declarando su vigencia administrativa en el territorio nacional. Asimismo, la propia UIT señala en forma expresa, mediante nota L/JUR/2012/21 de 1 de mayo de 2012 Ginebra, que Bolivia es miembro de dicho organismo internacional.

Se desconoció el status de Bolivia dentro de la UIT, lo que resulta un avasallamiento arbitrario a su derecho a la defensa, al debido proceso y al principio de legalidad, ya que no se valoró la documentación presentada y los argumentos expuestos, no fueron prolijamente analizados; desconociéndose los derechos de la empresa consignados en los numerales 6, 7 y 10 del artículo 68 de la Ley 2492.

La doctrina del bloque constitucionalidad reconocida por el artículo 410 de la Constitución Política del Estado y el artículo 5 del Código Tributario, contemplan como parte del mismo a los tratados y convenios internacionales en materia de derechos humanos y las normas de derecho comunitario, entre los cuales se encuentra el Convenio de la Unión Internacional de Telecomunicaciones (UI), del cual el Estado Plurinacional de Bolivia es miembro desde el 1 de junio de 1907, el mismo que se encuentra vigente en todo el territorio nacional; por consiguiente, al haber sido ratificado por el Estado Boliviano, es una norma que se encuentra amparada por el principio de supremacía constitucional, postulado que prevalece en el orden interno y tiene supremacía sobre las leyes nacionales, no siendo evidente el argumento de la Administración Tributaria de que el mencionado convenio se encontraría a la par y con el mismo valor legal que una ley interna.

El Estado Plurinacional de Bolivia fue reconocido como miembro de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), la cual en su decisión 462 reconoce de forma expresa la obligatoriedad del cumplimiento de las normas internacionales emitidas por la UIT por parte de sus miembros. Teniendo en cuenta que las normas de la CAN son de aplicación directa, Bolivia debe cumplir con las normas emitidas por la UIT. Asimismo, al ser nuestro país miembro de la Organización Mundial de Comercio (OMC), está obligado a reconocer y dar cumplimiento a las medidas, normas y acuerdos internacionales que han sido suscritos con la UIT, así como aquellas disposiciones técnicas y legales que se emitan en materia de telecomunicaciones por dicha entidad, ya que la OMC reconoce el carácter legal y técnico de la UIT como ente regulador de los servicios de telecomunicación, el cual tiende a armonizar los servicios a nivel mundial.

La Ley de Telecomunicaciones y sus reglamentos, determinan específicamente los diferentes tipos de servicios de telecomunicaciones sin que la interconexión sea un elemento definido como servicio. Para el presente caso, existen personas alrededor del

mundo que tienen la necesidad de comunicarse con Bolivia, para ello, realizan una llamada telefónica contratando los servicios de distintas empresas alrededor del mundo, pero en ningún caso contratan los servicios de un operador establecido en Bolivia, para terminar su llamada en territorio nacional. La generación de la llamada se efectúa en un punto fuera de Bolivia, el operador extranjero que técnicamente origina dicha llamada se encuentra fuera de territorio nacional y factura al usuario por el total de la llamada, incluidos los costos que demande cualquier interconexión.

El análisis fue realizado por funcionarios del Área Técnico Jurídico de la Gerencia Graco del SIN, quienes no siendo especialistas en el área de comunicaciones, emitieron un criterio amplio en cuanto al alcance del servicio y de su hecho generador; cuando correspondía efectuar la consulta pertinente a la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Transporte y Comunicaciones ATT, para que emita un criterio técnico legal oficial. En mérito a lo expuesto, se evidencia que en aplicación del principio de territorialidad los servicios de interconexión internacional no se encuentran gravados por el IVA e IT, aspecto que es respaldado por la Sentencia Constitucional, Auto Supremo y Resoluciones emitidas por la Autoridad de Impugnación Tributaria.

La pretensión del SIN se fundamenta en el artículo 42 de la Ley 843 y artículo 4 del DS 24051, que establecen el principio de fuente para el Impuesto Sobre las Utilidades de la Empresas (IUE), que grava rentas generadas por actividades realizadas en territorio nacional y que no es aplicable al IVA, que grava el consumo de bienes y servicios dentro del territorio nacional, independientemente a la obtención de rentas o ganancias por dichas actividades. Consecuentemente el IVA no puede sustentarse en disposiciones legales aplicables al IUE, sino de acuerdo a las disposiciones legales aplicables al impuesto que corresponda.

El IVA e IT grava la realización de prestaciones efectuadas dentro del territorio nacional; sin embargo, por los servicios especialmente de telecomunicaciones por sistemas satelitales u otros que presta su empresa que se originan en el país y concluyen en el exterior o viceversa, la Ley 843, sus Decretos Reglamentarios y Resoluciones Administrativas emitidas por el SIN no contemplan presunciones o parámetros que permitan medir el porcentaje del servicio efectivamente prestado dentro del territorio nacional y fuera de él, toda vez que dichos servicios se origina en el exterior, no corresponde pago de tributo alguno en aplicación de lo establecido en el

principio de fuente; el cual se aplica al gravar con el IVA e IT la totalidad de los servicios de telecomunicaciones iniciados desde el territorio nacional, independientemente si el servicio proporcionalmente es mayor en el territorio nacional o extranjero.

Finalmente AXS Bolivia SA., en ningún momento señaló que los servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes al país han sido exencionados, sino que no se encuentran comprendidos dentro del objeto del IVA, por ser hechos impositivos originados en el exterior.

Conforme a los fundamentos expuestos, solicita revocar la Resolución Determinativa N° 17-1102-12 de 19 de diciembre de 2012, por consiguiente se deje sin efecto la Vista de Cargo así como la Orden de Fiscalización.

CONSIDERANDO:

Respuesta al Recurso de Alzada

El Gerente de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, Marco Antonio Juan Aguirre Heredia, acreditando personería mediante Resolución Administrativa de Presidencia N° 03-0677-12, por memorial presentado el 8 de febrero de 2013, fojas 134-141 de obrados, respondió negativamente expresando lo siguiente:

La Resolución Ministerial N° 642 no crea ni modifica ningún impuesto, solamente aclara y complementa lo que desde un inicio estaba alcanzado por las normas establecidas, no existiendo norma legal específica, convenios o tratados internacionales aprobados por el Poder Legislativo que otorgue exención al servicio de llamadas internacionales entrantes realizadas por operadores de larga distancia internacional legalmente establecidos en territorio nacional.

Los artículos 1 y 72 de la Ley 843, señalan el objeto y alcance tanto del IVA como del IT; bajo lo establecido por dicha normativa, los ingresos provenientes del tráfico internacional entrante se encuentran gravados, es decir originada la llamada en el exterior el operador de larga distancia, en el presente caso AXS Bolivia SA, legalmente establecido en territorio boliviano, recibe la información respectiva para encaminar la llamada hacia su destino final (terminación de la llamada), sea a un teléfono fijo, móvil o público ubicado en Bolivia; por este transporte a territorio boliviano y su respectiva

terminación, el operador de larga distancia situado en Bolivia recibe un pago de su corresponsal extranjero, ingresos por servicios que se encuentran sujetos al pago de impuestos vigentes en territorio boliviano, es decir el IVA e IT. No se está cobrando por el servicio de telefonía, sino por el servicio que presta AXS Bolivia SA al operador internacional en territorio nacional; no al usuario extranjero que realiza la llamada. En el proceso de fiscalización se determinó que los ingresos por llamadas entrantes internacionales no fueron declarados ni pagados por AXS Bolivia SA.

El Reglamento de Telecomunicaciones de la UIT, reconoce la competencia y potestad de cada país suscriptor de aplicar a las telecomunicaciones, el tratamiento que vea conveniente, en consecuencia se entiende que las previsiones que incluye el citado convenio no son mandatorias u obligatorias, constituyéndose entonces en lineamientos meramente orientadores a ser considerados por los países miembros a momento de definir su política interna.

Para ser aplicable las Actas Finales de la conferencia Administrativa Mundial Telegráfica y Telefónica, se debe cumplir obligatoriamente con el procedimiento formal de ratificación o aprobación mediante Ley, procedimiento que no fue realizado por el Estado Plurinacional de Bolivia. La ratificación efectuada por la República de Bolivia del Convenio Internacional de Telecomunicaciones, mediante DS 07085 de 10 de marzo de 1965, carece de eficiencia, toda vez que no cumple con el procedimiento formal de ratificación por una norma de rango de Ley, es decir, que el convenio internacional tendrá el mismo carácter aplicativo que una ley interna, no siendo susceptible de ser aplicado ni por encima ni por debajo de las leyes nacionales.

La jurisprudencia constituye el conjunto de fallos emanados por la máxima autoridad jurisdiccional, requiriéndose al menos dos fallos idénticos sustancialmente sobre una cuestión controvertida, para que exista doctrina legal o jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo de Justicia, en ese entendido, el contribuyente al adjuntar el Auto Supremo N° 64, no puede pretender establecer la aplicación de jurisprudencia, toda vez que solamente existe un solo fallo o pronunciamiento referente a la presentación de declaraciones juradas rectificatorias, no tiene relación con el caso concreto; por lo que dicho fallo carece de fundamento para que pueda configurar o constituir como jurisprudencia referida a la exención en el pago del IVA e IT, por concepto de interconexión de llamadas internacionales entrantes a territorio boliviano.

El recurrente hace referencia a las Resoluciones Administrativas Nos. 13-0002-07 y 13-0016-06, sin considerar que se encuentran anuladas mediante Resolución Administrativa N° 04-0018-07 de 20 de diciembre de 2007, porque el consultante habría alterado los hechos del caso y modificado los datos que motivaron la consulta, por esta razón no pueden ser consideradas vinculantes. Por disposición del artículo 6, parágrafo I) numeral 3 del Código Tributario, sólo la Ley establece la exclusión del pago del tributo y las Resoluciones Administrativas mencionadas fueron anuladas en aplicación del artículo 120 numeral 1 de la Ley 2492.

La SC N° 1724/2010-R, no es aplicable al caso, pues las circunstancias, hechos y derechos no ocurren de forma similar y análoga, por ello, el sub lite, la sentencia constitucional citada no es aplicable por falta de identidad en la ratio decidendi. Mediante la Resolución Determinativa impugnada no se pretende gravar las operaciones de servicio de telefonía a usuarios del exterior o fuera del territorio de la nación, como bien señala la SC 1724/2010-R, por el contrario se pretende gravar los ingresos percibidos por la prestación de servicios dentro del territorio nacional por parte de AXS Bolivia SA. a operadores de telefonía internacional, lo que vulnera los artículos 1, inciso b), 3 inciso d) y 4 inciso b), 72 y 76 la Ley 843, referente al IVA e IT.

Si bien el funcionamiento operativo del IVA descansa en el método débito-crédito, no necesariamente implica su cumplimiento estricto, toda vez que en la aplicación del costo se puede incurrir en costos que no necesariamente genera crédito fiscal, por ejemplo las depreciaciones, gastos que forman parte del costo de realización del producto. En ese sentido, el costo de realización de los servicios de llamadas internacionales no necesariamente generan crédito fiscal, por tanto el funcionamiento operativo del IVA no necesariamente descansa en el método señalado por la AIT.

Se debe dejar en claro que no se produce indefensión cuando una persona conoce el procedimiento que se sigue en su contra y actúa en el mismo en igualdad de condiciones, tal como señala la SC 0287/2003-R de 11 de marzo de 2003. Los Actos de la Administración Tributaria se encuentran respaldados los que aporta suficientes elementos que permiten asumir defensa ante la pretensión de la Administración.

Conforme a los fundamentos expuestos, solicita confirmar la Resolución Determinativa N° 17-1102-2012 de 19 de diciembre de 2011.

CONSIDERANDO:

Relación de hechos:

Ante la Administración Tributaria

La Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, el 30 de enero de 2012, notificó mediante cédula a Gerardo Mario Ávila Seifert, representante legal de la empresa AXS Bolivia SA., con el formulario 7531 correspondiente a la Orden de Verificación N° 0010OVE00412, modalidad "Verificación Específica Débito IVA y su efecto en el IT", a objeto de revisar los hechos y/o elementos específicos relacionados con el débito IVA y su incidencia en el Impuesto a las Transacciones, por la verificación de la facturación por servicios de interconexión internacional por llamadas entrantes, correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre 2008; solicitando la presentación de la documentación detallada en los formularios 4003 Requerimiento Nos. 00097144 y 0097239, fojas 6, 8, 9-12 y 152 de antecedentes administrativos.

AXS Bolivia SA, mediante memoriales de 3 y 27 de febrero de 2012 y 27 de julio de 2012, solicitó a la Gerencia Graco La Paz prórroga para la presentación de los documentos solicitados mediante Requerimientos Nos. 00097144 y 0097239; solicitudes que fueron aceptadas mediante Autos Nos. 25-0015-2012 de 8 de febrero de 2012, 25-0031-2012 y 25-0178-2012, notificados mediante cédula, fojas 14-19, 22-96 y 157-159 de antecedentes administrativos.

El 25 de octubre de 2012, se labraron las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos.00040812, 00040813 y 00040814, por presentación de las declaraciones juradas 200 del periodo fiscal agosto 2008 y 400 del periodo fiscal diciembre 2008 y no presentación del Anexo 1 conjuntamente con los Estados Financieros de la gestión fiscal 2008, aplicando en cada una, la multa de 400.- UFV's y 5.000.- UFV's establecidas en los sub numerales 2.1 y 3.6 del Anexo Consolidado de la RND 10-0037-07; fojas 333-335 de antecedentes administrativos.

El 30 de octubre de 2012, la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz emitió la Vista de Cargo N° 32-0305-2012, estableciendo contra AXS Bolivia SA, una obligación tributaria de 5.717.271.- UFV's por tributo omitido del IVA e IT, más intereses y sanción preliminar de omisión de pago, por los periodos fiscales enero a diciembre 2008, así como la multa de 5.800 UFV's por incumplimiento de deberes formales establecidas en

las Actas por Contravenciones Tributarias Vinculadas al Procedimiento de Determinación Nos.00040812, 00040813 y 00040814. La citada Vista de Cargo, fue notificada por cédula el 31 de octubre de 2012, fojas 428-436 de antecedentes administrativos.

AXS Bolivia SA, mediante memorial de 29 de noviembre de 2012, presentó descargos a la Vista de Cargo, consistente en respaldo documentario a las observaciones efectuadas por el SIN, normativa legal y boletas de pago de las multas por incumplimiento de deberes formales, fojas 449-548 de antecedentes administrativos.

Evaluados los descargos presentados por el contribuyente, el 19 de diciembre de 2012, la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la Resolución Determinativa N° 17-1102-2012, estableciendo una obligación tributaria de 5.717.271.- UFV's por IVA e IT omitidos, más intereses y sanción por omisión de pago, correspondiente a los periodos fiscales enero a diciembre 2008. Acto administrativo notificado por cédula el 27 de diciembre de 2012, a Gerardo Mario Ávila Seifert, representante legal de AXS Bolivia SA, fojas 624-647 de antecedentes administrativos.

Ante la Instancia de Alzada

El Recurso de Alzada interpuesto por la empresa AXS Bolivia SA., contra la Resolución Determinativa N° 17-1102-2012 de 19 de diciembre de 2012, fue admitido mediante Auto de 16 de enero de 2013, notificado personalmente el 17 de enero de 2013 a Gerardo Mario Ávila Seifert, representante legal de la empresa recurrente y el 25 de enero de 2013 al Gerente de Grandes Contribuyentes La Paz, fojas 130-132 de obrados.

La Gerencia Grandes Contribuyente La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, por memorial presentado el 8 de febrero de 2013, respondió en forma negativa al Recurso de Alzada, fojas 134-141 de obrados.

Mediante Auto de 13 de febrero de 2013, se dispuso la apertura del término de prueba de veinte (20) días comunes y perentorios a ambas partes en aplicación del inciso d) del artículo 218 del Código Tributario, actuación notificada a las partes en Secretaría el mismo día; durante el periodo de prueba, la empresa recurrente por memorial de 21 de

febrero de 2013, presenta prueba documental referida a los fundamentos legales expresados en el memorial presentado a la Administración Tributaria y solicita fecha y hora para audiencia de alegatos orales; esta Autoridad Regional de Impugnación Tributaria dispuso a este fin para el 12 de marzo de 2013; por su parte la Gerencia Distrital La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales ofreció en calidad de prueba los antecedentes administrativos remitidos junto al memorial de respuesta al Recurso interpuesto, fojas 142-176 de obrados.

AXS Bolivia SA, mediante memorial de 15 de marzo de 2012, presenta prueba de reciente obtención; por su parte la Administración recurrida por memorial de 22 de marzo objeta la misma; el 25 de marzo de 2013, en vigencia del término probatorio presenta alegatos escritos, fojas 198-199 de obrados

CONSIDERANDO:

Interpuesto el Recurso de Alzada con las formalidades establecidas por los artículos 143 de la Ley 2492 y 198 de la Ley 3092 (Incorporación del Título V al Código Tributario), revisados los antecedentes administrativos, compulsados los argumentos formulados por las partes, verificada la documentación presentada en el término probatorio como las actuaciones realizadas en esta instancia recursiva y en consideración al Informe Técnico Jurídico emitido de conformidad al artículo 211, párrafo III de la Ley 3092, se tiene:

Marco Normativo y Conclusiones:

La Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz (ARIT-LPZ), se avocará únicamente al análisis de los agravios manifestados por Gerardo Ávila Seifert en representación de la empresa AXS Bolivia SA., en el Recurso de Alzada; la posición final se sustentará acorde a los hechos, antecedentes y el derecho aplicable en el presente caso, sin ingresar a otros aspectos que no fueron objeto de impugnación o que no se hayan solicitado durante su tramitación ante esta instancia recursiva.

Inadecuada valoración de las pruebas de descargo presentadas

La empresa AXS Bolivia SA en su memorial de Recurso de Alzada, manifiesta que la Administración Tributaria desconoció los descargos documentales y fundamentos legales presentados y expuestos en la instancia de descargos de la Vista de Cargo, ratificando las observaciones en la Resolución Determinativa impugnada, empleando

fundamentos erróneos y carente de sustento legal, pues efectúa una interpretación distorsionada de la normativa legal tributaria, violando normas constitucionales y legales, ignorando la jurisprudencia constitucional judicial y administrativa, acuerdos internacionales, pronunciamientos de otros Ministerios y normativa emanada de organismos internacionales de los cuales Bolivia es miembro.

En el contexto anterior, se tiene que el legajo presentado en calidad de descargo a la Vista de Cargo, está conformada fundamentalmente por documentación de carácter legal, como es la Ley 1694, Decisión 462 de la Comunidad Andina de Naciones, Ley 1637, Ley 2401, Acuerdo sobre Comercio de Servicios y Resoluciones Administrativas emitidas por la Administración Tributaria; sin embargo, estos no constituyen documentación que debe ser valorada como descargo, toda vez que son disposiciones de orden público y de cumplimiento obligatorio por todos los estantes y habitantes en nuestro territorio, es decir, su conocimiento es obligatorio tanto para el sujeto activo como del sujeto pasivo, en ese contexto, esta Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, está en la obligación legal de emitir un criterio imparcial referido a la pertinencia o no respecto a la aplicabilidad de los artículos 1 y 72 de la Ley 843, artículos 158, 164, 203 y 410 de la Constitución Política del Estado, en el presente caso; la adecuada o inadecuada valoración de los descargos, por parte de la Administración Tributaria, estarán implícitamente sujetas al resultado del análisis posterior efectuada por esta instancia recursiva.

Con relación a la legislación aplicable a los servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes a Bolivia

El artículo 109 de la Constitución Política del Estado, dispone lo siguiente: I) Todos los derechos reconocidos en la Constitución son directamente aplicable y gozan de iguales garantías para su protección; II) Los derechos y garantías sólo podrán ser regulados por la Ley

El artículo 115 de la Constitución Política del Estado dispone I) *Toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos; II) El estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.*

El artículo 123 de la Constitución Política del Estado, señala que *la Ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el respeto de los casos señalados por la Constitución.*

El artículo 158 de la Constitución Política del Estado, dispone entre otras atribuciones de la Asamblea Legislativa Plurinacional, *las que determina esta Constitución y la Ley: 3) Dictar leyes, interpretarlas, derogarlas, abrogarlas y modificarlas; 14) Ratificar los tratados internacionales celebrados por el ejecutivo, en las formas establecidas por esta Constitución.* El artículo 159 de la Constitución Política del Estado, dispone entre otras atribuciones de la Cámara de Diputados y *las que determina esta Constitución y la Ley: 8) Iniciar la aprobación y modificación de leyes en materia tributaria, de crédito público o de subvenciones.*

El artículo 164 de la Constitución Política del Estado, establece que *la Ley promulgada será publicada en la Gaceta Oficial de manera inmediata; la Ley será de cumplimiento obligatorio desde el día de su publicación salvo que en ella se establezca un plazo diferente para su entrada en vigencia.*

El artículo 202 de la Constitución Política del Estado, establece que *son atribuciones del Tribunal Constitucional Plurinacional, además de las establecidas en la Constitución y la Ley, conocer y resolver: 4) los recursos contra tributos, impuestos, tasas, patentes, derechos o contribuciones creados, modificados o suprimidos en contravención a lo dispuesto en esta Constitución.* El artículo 203 de la Constitución Política del Estado, establece que *las decisiones y sentencias del Tribunal Constitucional Plurinacional son de carácter vinculante y de cumplimiento obligatorio, y contra ellas no cabe recurso ordinario ulterior alguno.*

El artículo 323 de la Constitución Política del Estado, dispone que: *1) la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudadora.*

El artículo 410 numeral II de la Constitución Política del Estado, señala que *la Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico boliviano y goza de primacía frente a cualquier otra disposición normativa. El bloque de constitucionalidad está integrado por los Tratados y Convenios internacionales en materia de Derechos Humanos y las normas de Derecho Comunitario, ratificados por el país. La aplicación de las normas jurídicas se regirá por la siguiente jerarquía, de acuerdo a las competencias de las entidades territoriales:*

- 1) *Constitución Política del Estado*
- 2) *Los tratados internacionales*
- 3) *Las leyes nacionales, los estatutos autonómicos, las cartas orgánicas y el resto de legislación departamental, municipal e indígena.*
- 4) *Los derechos, reglamentos y demás resoluciones emanadas de los órganos ejecutivos correspondientes.*

La Disposición Transitoria novena de la Constitución Política del Estado, dispone que los tratados internacionales anteriores a la Constitución y que no la contradigan se mantendrán en el ordenamiento jurídico interno, con rango de Ley. En el plazo de cuatro años desde la elección del nuevo Órgano Ejecutivo, éste denunciará y, en su caso, renegociará los tratados internacionales que sean contrarios a la Constitución.

La Resolución Determinativa N° 17-1102-2012 de 19 de diciembre de 2012, emitida por la Administración Tributaria estableció un reparo de Bs7.854.392.- por IVA e IT omitidos por los periodos fiscales enero a diciembre 2008, emergentes de ingresos por servicios de interconexión internacional por llamadas entrantes, no declarados; AXS Bolivia SA., en el Recurso de Alzada manifiesta que la Administración Tributaria desconoció arbitrariamente la SC N° 1724/2010-R de 25 de octubre de 2010; el Auto Supremo N° 64 de 29 de marzo de 2012 (Sala Social y Administrativa), las Resoluciones de Recursos de Alzada y Jerárquicos; así como omite los fundamentos expuestos en la normativa internacional aplicable al presente caso (UIT, CAN, OMC), aplicando un criterio interpretativo sesgado, desconociendo también la certificación del Ministerio de Relaciones Exteriores y el pronunciamiento de la UIT, forzando de esa manera las figuras legales para pretender el cobro del IVA e IT por servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes a Bolivia; en ese contexto, en virtud al marco normativo citado, el servicio de interconexión de llamadas internacionales entrantes a Bolivia, no puede ser considerado como un servicio prestado dentro

territorio boliviano, ya que dicho servicio, técnicamente hablando, a efectos del nacimiento del hecho generador, no se inicia en territorio boliviano sino en territorio extranjero.

La Gerencia Graco La Paz, sustentó sus reparos del IVA y su efecto en el IT, respecto al concepto de la facturación por servicios de interconexión internacional por llamadas entrantes al país, amparados en lo establecido en la Resolución Ministerial N° 642 del 20/12/2007, emitida por el Ex Ministerio de Hacienda (hoy Ministerio de Economía y Finanzas Públicas; hace mención que dicho documento no crea ni modifica ningún impuesto, sólo aclara y complementa algo que desde el inicio estaba alcanzado por las normas ya establecidas, no existiendo norma legal específica, convenios o tratados internacionales aprobados por el Poder Legislativo que otorguen exención al servicio de llamadas internacionales entrantes realizadas por operadores de larga distancia internacional legalmente establecidos en territorio nacional.

Como se estableció precedentemente, el artículo 158 de la Constitución Política del Estado, dispone entre otras *atribuciones de la Asamblea Legislativa Plurinacional, el de dictar leyes, interpretarlas, derogarlas, abrogarlas y modificarlas, así como ratificar los tratados internacionales celebrados por el ejecutivo en las formas establecidas por esta Constitución. Por su parte el artículo 159 de nuestra Ley suprema, dispone entre otras atribuciones de la Cámara de Diputados en su numeral 8° el de iniciar la aprobación y modificación de leyes en materia tributaria, de crédito público o de subvenciones.*

En ese contexto, los numerales 1, 2, 3 y 4 del párrafo I del artículo 6 de la Ley 2492, que instituyen el Principio de Legalidad o Reserva de Ley, señalan que *sólo la Ley puede crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo; excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo; otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios y condonar total o parcialmente el pago de tributos, intereses y sanciones.*

El artículo 16 de la Ley 2492, define qué *hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.*

El artículo 17 del Código Tributario, *considera ocurrido el hecho generador y existente sus resultados: 1) En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por Ley. 2) En las situaciones de derecho, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable.*

El artículo 22 de la citada norma legal, establece que *es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las Leyes.* El artículo 23 señala que *Contribuyente es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Dicha condición puede recaer: 1) En las personas naturales prescindiendo de su capacidad según el derecho privado. 2) En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a quienes las Leyes atribuyen calidad de sujetos de derecho. 3. En las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición. Salvando los patrimonios autónomos emergentes de procesos de titularización y los fondos de inversión administrados por Sociedades Administradoras de Fondos de Inversión y demás fideicomisos.*

El artículo 64 del Código Tributario, señala que *la Administración Tributaria, conforme a este Código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos.*

El artículo 115 de la Ley 2492, dispone lo siguiente: *I. Quien tuviera un interés personal y directo, podrá consultar sobre la aplicación y alcance de la disposición normativa correspondiente a una situación de hecho concreta, siempre que se trate de temas tributarios confusos y/o controvertibles. II. La consulta se formulará por escrito y deberá cumplir los requisitos que reglamentariamente se establezcan. III. Cuando la consulta no cumpla con los requisitos descritos en el respectivo reglamento, la Administración Tributaria no la admitirá, devolviéndola al consultante para que en el término de diez (10) días la complete; caso contrario la considerará no presentada.*

El artículo 116 del Código Tributario, señala que. *I. La consulta será presentada a la máxima autoridad ejecutiva de la Administración Tributaria, debiendo responderla*

dentro del plazo de treinta (30) días prorrogables a treinta (30) días más computables desde la fecha de su admisión, mediante resolución motivada. El incumplimiento del plazo fijado, hará responsables los funcionarios encargados de la absolución de consultas. II. La presentación de la Consulta no suspende el transcurso de plazos ni justifica el incumplimiento de las obligaciones a cargo de los consultantes.

El artículo 117 de la citada norma legal, dispone 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.

Corresponde también mencionar que el artículo 202 de la Constitución Política del Estado, establece que son atribuciones del Tribunal Constitucional Plurinacional, conocer y resolver los recursos contra tributos, impuestos, tasas, patentes, derechos o contribuciones creados, modificados o suprimidos en contravención a lo dispuesto en esta Constitución. El artículo 203 de la Constitución Política del Estado, establece que las decisiones y sentencias del Tribunal Constitucional Plurinacional son de carácter vinculante y de cumplimiento obligatorio, y contra ellas no cabe recurso ordinario ulterior alguno. Bajo esa misma línea el párrafo I del artículo 44 de la Ley 1836 del Tribunal Constitucional, instituía en su momento que los poderes públicos están obligados al cumplimiento de las resoluciones pronunciadas por el Tribunal Constitucional. Las sentencias, declaraciones y autos del Tribunal Constitucional, son obligatorias y vinculantes para los Poderes del Estado, legisladores, autoridades y tribunales. Ahora el artículo 63 de la Ley 027 de 6 de julio de 2010, establece que las autoridades que resuelvan las acciones de Libertad, Amparo Constitucional, Protección de Privacidad, dispondrán el cumplimiento de la resolución por parte de los servidores públicos o de la persona individual o colectiva. En caso de resistencia ordenará que estos sean sometidos a proceso penal, para cuyo efecto remitirán antecedentes al Ministerio Público

El artículo 1 de la Ley 843, crea en todo el territorio nacional un impuesto que se denominará Impuesto al Valor Agregado (IVA), que de acuerdo al inciso b) se aplicará sobre los contratos de obras, de prestación de servicios y toda otra prestación,

cualquiera fuere su naturaleza, realizadas en el territorio de la Nación. El inciso b) del artículo 4 de la citada Ley, señala que el hecho imponible se perfeccionará, en el caso de contratos de obras o de prestación de servicios y de otras prestaciones, cualquiera fuere su naturaleza, desde el momento en que se finalice la ejecución o prestación, o desde la percepción total o parcial del precio, el que fuere anterior (...).

El artículo 72 de la Ley 843, estipula que el ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad - lucrativa o no - cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la presta, estará alcanzado con el impuesto que crea este Título, que se denominará Impuesto a las Transacciones, en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes. También están incluidos en el objeto de este impuesto los actos a título gratuito que supongan la transferencia de dominio de bienes muebles, inmuebles y derechos (...).

De inicio se hace necesario aclarar que el Servicio de Impuestos Nacionales, resolvió una consulta en ocasión de la realización de una fiscalización sobre temas análogos al presente caso, determinando que *los ingresos por interconexión internacional están libres de imposición o gravamen en mérito a Convenios Internacionales de Comunicaciones suscrito en Montreux-Suiza, actuación emitida por la Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos de la entonces DGII*. Si bien, el efecto de dicha respuesta es únicamente para un caso concreto; sin embargo, sienta precedente respecto a la posición de la Administración Tributaria con relación a los ingresos por llamadas entrantes a Bolivia, toda vez que no se alteró las circunstancias, antecedentes y demás datos que la motivaron; prueba de ello es que el 25 de enero de 2007, el SIN emitió la Resolución Administrativa N° 13-0002-07, absolviendo la consulta formulada por una empresa del rubro, acto que ratifica la posición adoptada desde 1997, señalando que *las operaciones de tráfico internacional de llamadas entrantes 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*. Los fundamentos expuestos, demuestran que el SIN adoptó un criterio unánime por mucho tiempo; empero, en el presente caso, la Administración Tributaria sustenta los reparos del IVA e IT, respecto al concepto de facturación por servicios de interconexión por llamadas entrantes al país, amparadas en la Resolución Ministerial N° 642 de 20 de

diciembre de 2007, estableciendo que los elementos específicos de la Orden de Verificación están relacionadas con el débito IVA y su incidencia en el IT.

Es necesario mencionar que en el ámbito impositivo, los principios fundamentales que subyacen en la potestad tributaria de los Estados son la tributación por la renta mundial y la tributación territorial de rentas. Debe recordarse que por tributación territorial de las rentas se entiende el ejercicio, por parte de un Estado de la soberanía fiscal solo sobre las rentas producidas en su territorio (*Source Income Taxation*), mientras que por tributación sobre la renta mundial (*World Wide Income Taxation*), se entiende el ejercicio de la soberanía fiscal también sobre las rentas producidas en el extranjero, fuera de su territorio, al existir con el territorio del que es residente o nacional, precisamente un nexo personal.

En otras palabras, el principio de territorialidad como manifestación del vínculo real, supone que las leyes tributarias sólo se aplicarían a quienes residieran en territorio de un determinado país, cuyo principio fundamental de la imposición supusiese o tuvieran con el mismo alguna relación, es decir, obtuvieran en él rentas, fueran titulares de determinados bienes sitios en el mismo o gozasen en definitiva de relaciones económicas en el territorio. Ahora bien, no es que sea contradictorio lo anterior con los argumentos reflejados previamente.

Corresponde también mencionar que el artículo 202 de la Constitución Política del Estado, establece que *son atribuciones del Tribunal Constitucional Plurinacional, además de las establecidas en la Constitución y la Ley, conocer y resolver: 4) los recursos contra tributos, impuestos, tasas, patentes, derechos o contribuciones creados, modificados o suprimidos en contravención a lo dispuesto en esta Constitución. El artículo 203 de la Constitución Política del Estado, establece que las decisiones y sentencias del Tribunal Constitucional Plurinacional son de carácter vinculante y de cumplimiento obligatorio y contra ellas no cabe recurso ordinario ulterior alguno.*

En el contexto legal citado anteriormente, el recurrente menciona en el Recurso de Alzada a la Sentencia Constitucional N° 1724/2010-R de 25 de octubre de 2010, disposición que en un caso equivalente, el Tribunal Constitucional emitió la pronunciamiento que efectivamente hace referencia al principio de territorialidad, es

decir, que la Ley rige sólo en todo el territorio nacional y los lugares sometidos a su jurisdicción; en ese entendido dispuso que: *“...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 SA, 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” (artículo 117 del Código Tributario), 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.,... 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”.*

En mérito al artículo 44 de la Ley 1836 del Tribunal Constitucional, vigente en la gestión fiscalizada, *los poderes públicos están obligados al cumplimiento de las resoluciones pronunciadas por el Tribunal Constitucional. Las sentencias, declaraciones y autos del Tribunal Constitucional, son obligatorias y vinculantes para los Poderes del Estado, legisladores, autoridades y tribunales. La Ley 027 de 6 de julio de 2010, en el artículo 63 al referirse al cumplimiento, determina que las autoridades que resuelvan las acciones de Libertad, Amparo Constitucional, Protección de Privacidad, dispondrán el cumplimiento de la resolución por parte de los servidores públicos o de la persona individual o colectiva. En caso de resistencia ordenará que estos sean sometidos a proceso penal, para cuyo efecto remitirán antecedentes al Ministerio Público; en ese sentido, la Sentencia Constitucional N° 1724/2010, citada precedentemente, que establece la influencia de la respuesta a las consultas para las empresas de comunicaciones es de cumplimiento obligatorio; en consecuencia, los*

ingresos por llamadas internacionales entrantes no están alcanzados por IVA e IT, en sujeción a la Resolución Administrativa N° 13-0016-06 de 23 de octubre de 2006.

En el presente caso, el importe percibido por AXS Bolivia SA., por las llamadas entrantes a Bolivia, forma parte del costo de la llamada realizada por el usuario del exterior, por ende es parte de la base imponible del impuesto al que está sujeto este servicio en el país extranjero; similar situación se da en las llamadas internacionales originadas en el país, ya que el usuario nacional paga por el servicio de telefonía con un precio que incluye el IVA y el costo de interconexión con el operador extranjero, este último es cancelado precisamente a través de AXS Bolivia SA., al operador extranjero.

Resolución Ministerial N° 642 de 27 de diciembre de 2007

La Administración Tributaria efectúa un análisis de las cuentas de ingreso respecto del concepto de la facturación por servicios de interconexión internacional de llamadas entrantes. Determinó que el contribuyente AXS Bolivia SA, omitió la declaración y pago del IVA por ingresos, contraviniendo lo establecido en el inciso b) del artículo 4 de la Ley 843; asimismo, el contribuyente no aplicó la Resolución Ministerial N° 642 de 20 de diciembre de 2007, emitida por el Ex Ministerio de Hacienda, que en su artículo único señala de forma textual: *“La prestación de servicios de interconexión internacional de llamadas telefónicas entrantes a Bolivia, realizadas por empresas operadoras del sector de telecomunicaciones en el país, se encuentran alcanzada por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a las Transacciones (IT), en el marco de la Ley 843 y sus reglamentos, toda vez que constituyen operaciones efectuadas en territorio nacional”*; al respecto, corresponde mencionar el siguiente análisis legal:.

El artículo 115 de la Constitución Política del Estado dispone en el numeral que toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos; asimismo, establece que el estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones. Por su parte el artículo 123 de la Constitución Política del Estado, señala que la ley sólo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para

investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el respeto de los casos señalados por la Constitución.

El artículo 158 de la Constitución Política del Estado, es imperativo al señalar que dispone entre otras atribuciones de la Asamblea Legislativa Plurinacional, las que determina esta Constitución y la Ley: 3) dictar leyes, interpretarlas, derogarlas, abrogarlas y modificarlas; 14) Ratificar los tratados internacionales celebrados por el ejecutivo, en las formas establecidas por esta Constitución. El artículo 159 de la Constitución Política del Estado, dispone entre otras atribuciones de la Cámara de Diputados y las que determina esta Constitución y la Ley: 8) Iniciar la aprobación y modificación de leyes en materia tributaria, de crédito público o de subvenciones.

El artículo 164 de la Constitución Política del Estado, establece que la Ley promulgada será publicada en la Gaceta Oficial de manera inmediata; la Ley será de cumplimiento obligatorio desde el día de su publicación salvo que en ella se establezca un plazo diferente para su entrada en vigencia.

En el presente caso, se debe aclarar que la Resolución Ministerial N° 642 de 27 de diciembre de 2007, emitida por el Ministerio de Hacienda, cambia el criterio adoptado por la Administración Tributaria, dicha Resolución si bien es emitida por el Poder Ejecutivo; sin embargo, habrá que aclarar que por efectos del artículo 6 de la Ley 2492, *sólo la Ley puede crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y la alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; designar al sujeto pasivo; asimismo, excluir los hechos económicos gravables del objeto de un tributo; así como establece privilegios y preferencias para el cobro de las obligaciones tributarias*, establecer contrariamente a lo dispuesto por el Código Tributario o realizar interpretaciones como mecanismo legal en materia impositiva, conllevaría una inseguridad jurídica a los administrados, en el entendido, de que dicha Resolución Ministerial interpreta el alcance de los artículos 1 y 72 de la Ley 843, cuando dicha Ley no requiere interpretación alguna, por ser expresa y clara respecto a la territorialidad de los tributos, señalada precedentemente; además se debe considerar que estos artículos se mantienen sin modificación desde su creación; es decir desde 1986, sin que exista alteración sustancial; por esta razón, no puede considerarse como una mera aclaración y complementación la citada Resolución Ministerial de la realización del hecho generador, debido a que como ente fiscalizador,

conforme al artículo 64 de la Ley 2492, está impedido de emitir normas de carácter particular a efectos de la aplicación de las normas tributarias, criterio y/o posición que llegó incluso la Autoridad General de Impugnación Tributaria en un caso análogo; esta atribución conforme el artículo 158 de la Constitución Política del Estado, está asignada a la Asamblea Legislativa Plurinacional, las que podrán dictar leyes, interpretarlas, derogarlas, abrogarlas y modificarlas; más específicamente, nuestra Carta Magna dispone que una de las atribuciones de la Cámara de Diputados es la de Iniciar la aprobación y modificación de leyes en materia tributaria, de crédito público o de subvenciones.

Se debe entender que la reserva de la Ley en el ámbito tributario, constituye un mandato constitucional para que de manera exclusiva y excluyente sea una norma con rango de Ley la que regule suficientemente los principales elementos de las figuras impositivas; de esta forma, la voluntad del contribuyente es que determinado ámbito debe ser decidido necesariamente por el legislador y no por la Administración pública mediante normas reglamentarias o actuaciones singulares, como es el caso de la Resolución Ministerial N° 642 de 27 de diciembre de 2007, emitida por el entonces Ministerio de Hacienda, en franca contradicción de la norma y de la Constitución Política del Estado.

Es más el artículo 323 de la Constitución Política del Estado Plurinacional, expresamente consagra el principio de legalidad o reserva de Ley de impuestos, mencionando que la Asamblea Legislativa Plurinacional mediante Ley, clasificará y definirá los impuestos que pertenecen al dominio tributario nacional, departamental y municipal, su creación, supresión o modificación; en cambio de manera expresa el artículo 6 del Código Tributario señala que todos los impuestos deben ser establecidos por Ley sancionada por el Poder Legislativo; en consecuencia, no puede ni debe existir la posibilidad de que se incluyan las normas o resoluciones dictadas por autoridades administrativas que se arrogan funciones legislativas. Si bien en ningún momento en la impugnación presentada por AXS Bolivia SA., está referida a la exención de tributos; sin embargo, la propia Administración Tributaria a momento de responder el presente Recurso de Alzada, al hacer referencia que la citada Resolución Ministerial N° 642, establece que: "...no existe norma legal específica, convenios internacionales aprobados por el Poder Legislativo que otorguen exención al servicios de llamadas internacionales entrantes realizadas por operadores de larga distancia internacional

legalmente establecidos en territorio nacional”; pero también señala que: “...en virtud al principio de legalidad establecido por el artículo 6 de la Ley 2492, sólo la Ley puede crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y la alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma y designar el sujeto pasivo...”; es decir, se hace necesario que tanto para la otorgación o beneficio de alguna exención que no es el caso solicitado en el presente Recurso de Alzada, como definir el hecho generador, fijar la base imponible e incluso designar al sujeto pasivo, está supeditado a la promulgación y publicación de la Ley, hecho que como demostramos no ocurrió en el presente caso.

Lo anterior, acredita que los ingresos por interconexión del exterior (llamadas entrantes a Bolivia), no se hallan comprendidos dentro del objeto del IVA, en razón de que el artículo 1 de la Ley 843, establece que se aplica sobre prestación de servicios y toda otra prestación realizada en el territorio nacional; pretender configurar tributos sobre hechos imposables originados en el exterior en base a una Resolución Ministerial N° 642 de 27 de diciembre de 2007 y que no estén expresamente estipulados en la Ley, se incurriría en la conculcación de la garantía del debido proceso y seguridad jurídica de todo administrado conforme establece el artículo 68 de la Ley 2492, toda vez que en estos casos, se grava simultáneamente en el país de origen como en el país destino por la interconexión de llamadas entrantes internacionales, ya que al igual que en Bolivia los ingresos en el resto del mundo se hallan alcanzados por los impuestos que rigen en cada país.

En el contexto antes señalado, está claro que el IVA e IT grava la prestación de servicios realizados en el territorio nacional; sin embargo, en este caso no existe prestación de servicio alguno, sino un ingreso por interconexión que es una “autorización” para entradas de llamadas del exterior a usuarios de nuestro país que no se encuentra alcanzado por los impuestos mencionados; consecuentemente, no se trata de una liberación del pago de tributos, sino más bien de una exclusión o no sujeción por no estar alcanzado legalmente el contribuyente por este hecho generador; sin embargo, conforme la Sentencia Constitucional 1724/2010-R de 25 de octubre de 2010, se entiende que en caso de cambiar de criterio, estos deben ser justificados legalmente; del mismo modo, se estableció mediante el Auto Supremo N° 64 de 29 de marzo de 2012, cursante a fojas 59-64 del expediente administrativo (1° cuerpo), en el que se determinó que la Resolución Ministerial N° 642, “...no puede definir el hecho

generador de las obligaciones tributarias y otros aspectos por expresa prohibición del artículo 6 párrafo I, numeral 1 de la Ley 2492...”. Habrá que añadir que en materia tributaria distinguen los conceptos de exención y exclusión, diferencia que cobra especial importancia en este caso, pues no es lo mismo conceder un trato preferencial a un sujeto pasivo del gravamen (exención), al hecho en el cual, no se configuran los elementos estructurales del mismo (exclusión o no sujeción), máxime si tenemos en cuenta que en el primer caso existe una clara restricción de carácter constitucional para el legislador.

En el contexto antes referido, corresponde dejar sin efecto legal los reparos de Bs7.854.392.- por el IVA e IT emergentes de interconexión de llamadas internacionales entrantes, al ser evidente que el hecho generador de los tributos citados se configuró en territorio nacional ocurrió; consecuentemente, por principio de legalidad aplicable en virtud al artículo 6 de la Ley 2492, dicha Resolución Ministerial N° 642, no puede ser contraria a lo establecido por los artículos 1 y 72 de la Ley 843, toda vez que por el principio de territorialidad sólo comprenden en el objeto del IVA e IT la prestación de servicios originados dentro de territorio nacional, salvo la modificación de la Ley, en cuyo caso esta atribución, está establecida por el artículo 158 de la Constitución Política del Estado, numeral 3°, respecto a *dictar leyes, interpretarlas o modificarlas* las ya existentes; asimismo, en el artículo 159 de nuestra Carta Magna, dispone que es atribución de la Cámara de Diputados iniciar la aprobación y modificación de leyes en materia tributaria, de crédito público o de subvenciones.

A esto se suma que el régimen fiscal aplicable respecto a gravar con el IVA e IT las llamadas internacionales entrantes; debe estar relacionado al artículo 4 de la Ley 843, esto implica, que en caso de servicios concurre desde el momento en que finalice la ejecución o prestación del servicio en todos los casos, el responsable debe obligatoriamente emitir la factura, nota fiscal o documento equivalente, este hecho o acontecimiento legal en el presente caso sería irrealizable por su complejidad, pues habrá que determinar quién se beneficiaría con el crédito fiscal por el supuesto servicio que presta la empresa AXS SA., sería prudente generar un crédito fiscal a personas naturales o jurídicas fuera de nuestro territorio; se debe tomar en cuenta que el funcionamiento operativo del IVA descansa en el método del débito-crédito que se da a lo largo de la cadena de producción, distribución y venta final de cualquier bien o servicio. Además, corresponde señalar que un impuesto de ese tipo que no permitiera

la posibilidad de computar el crédito fiscal de la etapa anterior o que utilizara alícuotas diferenciales en las distintas etapas, vulneraría el principio de neutralidad, discriminando a favor de la integración vertical de las empresas.

Respecto a los Convenios suscritos por el Estado Plurinacional de Bolivia

El Código Tributario vigente establece en su artículo 5, las fuentes, prelación normativa y derecho supletorio, haciendo mención que con carácter limitativo, son fuente de Derecho Tributario, entre ellos, luego de la Constitución Política del Estado, los *Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo*. En ese contexto, la Convención de Viena suscrita entre los países el 18 de abril de 1961 y que entró en vigencia a partir de 1964, aprobada y ratificada mediante DS 10529, establece como uno de los mecanismos de control el Derecho de las Naciones respecto a los tratados suscritos (*Pacta Sunt Servenda*), en ese contexto, corresponde mencionar que para los efectos de la citada convención se entiende como “tratado” a un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional; asimismo, se entiende por plenos poderes a un documento que emana de la autoridad competente de un Estado y por el que se designa a una o varias personas para representar al Estado en la negociación; asimismo, el término "reserva" es una declaración unilateral cualquiera que sea su enunciado o denominación hecha por un Estado al firmar, ratificar, aceptar o aprobar un tratado o al adherirse a él, con objeto de excluir o modificar los efectos jurídicos de ciertas disposiciones del tratado en su aplicación a ese Estado. Se debe entender por "Estado contratante" un Estado que consintió en obligarse por el tratado, haya o no entrado en vigor el tratado. Las disposiciones del párrafo I sobre los términos empleados en la presente Convención se entenderán sin perjuicio del empleo de esos términos o del sentido que se les pueda dar en el derecho interno de cualquier Estado.

El artículo 26 de la Convención de Viena “Derecho de los Tratados”, establece de manera clara que todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe “*Pacta sunt servanda*”; el artículo 27 de la citada convención, hace referencia respecto a que el derecho interno y la observancia de los tratados que una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.

En el contexto anterior, se observa que de conformidad al artículo 59 atribución décimo segunda de la Constitución Política del Estado, vigente en ese momento, se aprobó y ratificó mediante DS 07085 de 10 de marzo de 1965, el Convenio de la Unión Internacional de Telecomunicaciones, sancionado por la Conferencia Plenipotenciaria, realizada en Ginebra (Suiza) del 14 de octubre al 21 de diciembre de 1959, por el cual se dispone la aplicación de las normas, previsiones y disposiciones contenidas en el mismo, en todos los servicios de telecomunicaciones establecidos; a esto se suma los mecanismos de control el Derecho de las Naciones respecto a los tratados suscritos (Pacta Sunt Servenda), en la Convención de Viena señalada anteriormente, en el entendido de que se trata de un tratado o un acuerdo internacional celebrado entre Estados ratificado por la Ley; dentro ese contexto, cuando dos o más Estados deciden regular directamente una determinada materia según los principios que consideren más oportunos, los convenios o acuerdos se incorporan a la legislación interna de los países suscribientes.

Respecto a la aplicación y vigencia de dicho Convenio, corresponde señalar que la Administración Tributaria debe tener en cuenta que en Derecho Internacional rige el principio de respeto a la primacía de los tratados y convenios internacionales, en ese entendido la Ley 2492, en su artículo 5 ubica a los tratados y convenios internacionales aprobados por el Poder Legislativo como fuente del derecho tributario después de la Constitución Política del Estado y sobre el propio Código Tributario. En esa misma línea y respecto al principio de jerarquía normativa, el artículo 410 de la Constitución Política del Estado señala que las normas de Derecho Comunitario, ratificadas por el Estado Boliviano, forman parte del bloque de constitucionalidad; bajo ese criterio legal constitucional el Convenio Internacional de Telecomunicaciones, constituye fuente de derecho tributario y jerárquicamente tiene aplicación preferente sobre las leyes nacionales, departamentales, municipales, decretos y demás resoluciones; a esto se suma la Convención de Viena (Pacta Sunt Servenda), que garantiza su cumplimiento.

La Constitución Política del Estado vigente en su Disposición Transitoria Novena establece que los Tratados Internacionales anteriores a la Constitución y que no la contradigan se mantendrán en el ordenamiento jurídico interno con rango de Ley, en el presente caso el Convenio Internacional de Telecomunicaciones no es contradictorio al ordenamiento jurídico vigente y en el hipotético caso de que sea contrario a la actual Constitución Política del Estado, la propia ley fundamental, en el misma Disposición

Transitoria Novena establece que en el plazo de cuatro años desde la elección del nuevo Órgano Ejecutivo éste comunicará y en su caso, renegociará los tratados internacionales que sean contrarios a la constitución.

En el contexto anterior, el país está en la obligación de cumplir y hacer cumplir las normas contenidas en la Constitución Política del Estado, los Convenios Internacionales, la Ley, Decretos Supremos y Norma Reglamentaria; el Ministerio de Hacienda (hoy Ministerio de Economía y Finanzas Públicas), conforme al artículo 59, 1ª de la anterior CPE y artículo 158, numeral 3 de la Constitución Política del Estado vigente, no tiene facultad para dictar leyes, interpretarlas, derogarlas abrogarlas y modificarlas, ésta es una atribución del Poder Legislativo (actualmente Asamblea Legislativa Plurinacional), además por principio de seguridad jurídica se debe cumplir los convenios suscritos (la Convención de Viena), esto quiere decir, que las normas de los convenios no pueden verse afectadas por la legislación nacional o interna, hecho que es incluso estipulado por el artículo 27 de la citada convención, norma internacional que hace referencia a que la observancia de los tratados no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación para su incumplimiento; consecuentemente, por prelación la Resolución Ministerial N° 642 no es aplicable, menos de cumplimiento obligatorio.

POR TANTO:

El Director Ejecutivo Regional Interino de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria La Paz, designado mediante Resolución Suprema N° 00411 de 11 de mayo de 2009, con las atribuciones conferidas por el artículo 140 de la Ley 2492, Título V del Código Tributario Incorporado por la Ley 3092 y el artículo 141 del DS. 29894:

RESUELVE:

PRIMERO.- REVOCAR TOTALMENTE la Resolución Determinativa N° 17-1102-2012 de 19 de diciembre de 2012, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Empresa AXS Bolivia S.A.; consecuentemente, se deja sin efecto el importe de 4.645.282.- UFV's por el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y 1.071.989.- UFV's por el impuesto a las Transacciones (IT), más mantenimiento de valor, intereses y sanción por omisión de pago por los periodos fiscales enero a diciembre 2008.

SEGUNDO.- La Resolución del presente Recurso de Alzada por mandato del artículo 115 de la Constitución Política del Estado una vez que adquiera la condición de firme, conforme establece el artículo 199 de la Ley 3092, será de cumplimiento obligatorio para la Administración Tributaria recurrida y la parte recurrente.

TERCERO.- Enviar copia de la presente Resolución al Registro Público de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de conformidad al artículo 140 inciso c) de la Ley 2492 y sea con nota de atención.

Regístrese, hágase saber y cúmplase.