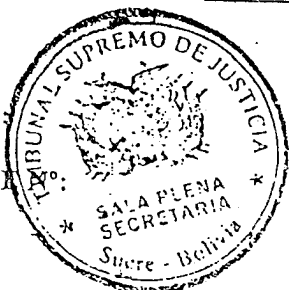


25-08-14
Ho. 18:15

Exp. N° 168/2007 Contencioso Administrativo.-Unión Agroindustrial de Cañeros S.A. (UNAGRO S.A.) contra la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General De Impugnación Tributaria.



SALA PLENA

SENTENCIA:
FECHA:
EXPEDIENTE N°:
PROCESO:
PARTES:

013/2014
Sucre, 27 de marzo de 2014
168/2007
Contencioso Administrativo.
Unión Agroindustrial de Cañeros S.A.
(UNAGRO S.A.) contra la
Superintendencia Tributaria General,
actual Autoridad General de Impugnación
Tributaria.

PRIMER MAGISTRADO RELATOR:
SEGUNDO MAGISTRADO RELATOR:

Norka N. Mercado Guzmán
Jorge I. von Borries Méndez

Pronunciada dentro el proceso contencioso administrativo seguido por la Unión Agroindustrial de Cañeros S.A. (UNAGRO S.A.) representada por Marcelo Fraija Sauma, en el que se impugna la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0032/2007 emitida el 25 de enero de 2007 por la Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda de fojas 47 a 63, respuesta de fojas 133 a 136, réplica de fojas 143 a 153, dúplica de fojas 156 a 158, los antecedentes del proceso administrativo, anexos y resolución impugnada.

CONSIDERANDO I: Que en la demanda de fojas 47 a 63, la Unión Agroindustrial de Cañeros S.A. (UNAGRO S.A.) impugna la resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0032/2007 de 25 de enero de 2007, motivada por el recurso de alzada interpuesto por UNAGRO S.A. contra la Gerencia de Grandes Contribuyentes "GRACO" Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución Determinativa GGSC-DTJC N°190/2006 de 24 de mayo de 2006, en aplicación del artículo 70 de la Ley 2341 de Procedimiento Administrativo, artículo 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, así como el artículo 74, numeral 2 de la Ley 2492, con los siguientes argumentos:

Que en 22 de febrero de 2006, la Administración Tributaria emitió la Orden de Verificación Externa OVE N° 0050VE0055 por la que da inicio al proceso de Verificación Externa contra UNAGRO S.A., proceso que concluye con la emisión de la Resolución Determinativa N° GGSC-DTJC N° 190/2006 de 24 de mayo de 2006 en la que se determina sobre base presunta, la diferencia de supuestas ventas no declaradas por el contribuyente, emergentes de la entrega de azúcar por parte del Ingenio Azucarero UNAGRO S.A. a los productores cañeros, sin emisión de nota fiscal correspondiente, en el entendido de la Administración Tributaria que se trataría de la venta de azúcar realizada por el Ingenio a los cañeros por lo que determinaría obligación tributaria contra UNAGRO S.A. por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Impuesto al Consumo Específico (ICE) de los períodos fiscales septiembre y octubre de 2003 por la suma de UFV's 5.271.581.-, que incluyen tributo omitido, accesorios, mantenimiento de valor, sancionando la conducta del contribuyente con multa de 50% sobre el tributo omitido actualizado que asciende a UFV's 2.175.543.-, en aplicación del artículo 116 de la Ley 1340, al calificar su conducta como evasión fiscal.

Acusa incorrecta aplicación del artículo 2 de la Ley 843, respecto a la apreciación de la operación efectuada como si se tratase de una permuta, sin analizar la realidad jurídica, económica y la verdad material de la operación, como hecho real que los cañeros entregan a las cooperativas de cañeros producto de caña de su propiedad y éstas por su parte, entregan al ingenio azucarero, la producción de caña de sus miembros, misma que corresponde a la zafra del año que se determina en el contrato, en el presente caso; 2003, es decir que en la fase de producción del producto los cañeros entregan la materia prima -caña de azúcar- sin perder su propiedad y el ingenio azucarero realiza la industrialización de esa materia prima a fin de transformarla. En esa proporción el Ingenio se encarga de facilitar su maquinaria, dispendio de insumos industriales, como ser energía, agua, personal calificado, lubricantes, carburantes, etc., y lo más importante; "Knowhow", por lo que una vez transformada la materia prima, el producto resultante -azúcar- será entregado entre ambas partes, de acuerdo a lo estipulado en el contrato. Agrega que la Administración Tributaria menos la Superintendencia Tributaria podrían basarse en el contrato para la comercialización de azúcar CONTRATO INS. No. 016/202, suscrito por UNAGRO S.A. y la Cooperativa Agrícola 27 de Mayo Ltda. para determinar la existencia de permuta, como si fuera verdad inmutable sin considerar los alcances del contrato, que cuando se refiere a una entrega no refiere a venta o alguna otra forma de transferencia de dominio propietario de la caña de azúcar, pues los dueños de la caña de azúcar en esa fase mantienen el derecho propietario de dicho producto, por su parte el ingenio azucarero no puede disponer de la caña entregada, debiendo únicamente en virtud del

contrato, dar curso a la industrialización y transformación de la misma a fin de producir azúcar, argumenta también que no puede existir permuta sobre un mismo bien, (caña de azúcar), transformado mediante proceso industrial (azúcar y sub-productos), puesto que sólo puede existir permuta en la medida que se intercambie en un mismo momento el derecho propietario sobre dos o más bienes.

Sostiene que se incurre en vulneración del derecho de defensa por incorrecta determinación, al haber procedido a multiplicar la cantidad entregada no vendida ni permutada por el precio promedio del quintal de azúcar, determinando de manera superficial un impuesto supuestamente omitido, limitándose a realizar la simple y llana operación aritmética de multiplicar el supuesto precio promedio de azúcar por la cantidad entregada.

Por otro lado, señala que la Administración Tributaria y la Superintendencia Tributaria han afirmado de manera contradictoria que si bien la cláusula primera del contrato establece que no se trata de una venta de UNAGRO S.A., no se respaldó dicho contrato con documentación contable que demuestre el registro del ingreso de la materia prima contra una cuenta por pagar y registre el pago de la entrega de azúcar procesada, disminuyendo dicha cuenta; sin embargo en sus resoluciones no hacen mayor alusión al contenido del contrato, actas de conciliación y otros documentos que ratifican la verdadera realidad económica de la operación, evidenciándose la existencia de serias contradicciones así como una injustificada falta de valoración de la prueba aportada por el contribuyente, pues la Administración omitió realizar un trabajo completo de revisión y valoración de la documentación, limitándose a revisar únicamente los documentos contables que establecen entregas de materia prima por parte de los productores cañeros, por lo que esa forma de actuar implica la existencia de una determinación incompleta, incumpliendo lo dispuesto por la normativa legal y en clara oposición a los principios de buena fe y transparencia establecidos en el artículo 69 del Código Tributario en relación al artículo 76 del mismo cuerpo legal, y que en el presente caso la Administración tributaria en desconocimiento del principio de buena fe ha presumido la culpabilidad del contribuyente, lo que fue ratificado por la Superintendencia Tributaria General.

Expresa que la Superintendencia Tributaria General, al no haber aplicado los principios de impulsión de oficio y de verdad material, sobre la realidad económica de las operaciones efectuadas por la empresa, omitió motivar el acto emitido y no consideró todas las actuaciones y menos los descargos y pruebas aportadas en el procedimiento, conforme establecen los artículos 16 inciso h) y 30 de la Ley 2341, incumpliendo principios rectores de la actividad administrativa, dando por ciertas las actuaciones de la Administración, validando la accesoriadad de la sanción, supliendo la ley, y la lógica jurídica contenida en el contrato.

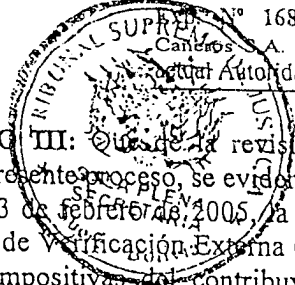
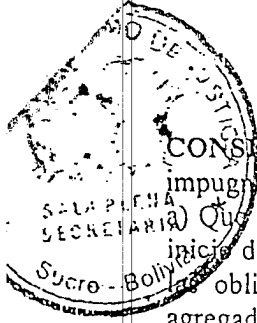
Con esos argumentos, concluyó solicitando se declare probada la demanda y en su mérito, se revoque la resolución impugnada y por consiguiente, nula y sin valor legal la Resolución Determinativa GGSC No. 109/2006 de 24 de mayo de 2006.

CONSIDERANDO II: Que admitida la demanda en fecha 30 de abril de 2007 por providencia de fojas 90, se corrió en traslado a la autoridad demandada, siendo citado legalmente el Superintendente Tributario General contesta la acción a fojas 122 a 129 que en lo principal señala: no es permuta

Que en relación a la aplicación del artículo 2 de la Ley 843, señala que la Administración Tributaria aplicó dicha norma porque estableció que la entrega de azúcar es una venta, enmarcada en la figura de permuta, toda vez que UNAGRO S.A. pagó la entrega de caña de azúcar con azúcar procesada, por lo que la determinación de las ventas no facturadas ni declaradas por los periodos septiembre y octubre de 2003, fueron resultado de multiplicar la cantidad entregada (192.783 qq. y 173.062 qq. de azúcar procesada respectivamente) por el precio promedio (Bs. 93.60/qq y Bs, 95.78) que asciende a Bs. 18.044.488.80.- para septiembre de 2003 y Bs. 16.575.878.36.- para octubre de 2003, determinándose un impuesto omitido por ambos periodos de Bs. 4.500.548.- por concepto de IVA, lo que no fue desvirtuado por el contribuyente.

Complementa que no es verdad que se hubiera aplicado erróneamente el artículo 2 de la Ley 843, remarcando que fue aplicado de manera objetiva respecto a la apreciación de la operación efectuada, es decir, que la recepción de caña y entrega de azúcar procesada constituye permuta, y si bien es cierto que la cláusula primera del contrato establece que no se trata de una venta de UNAGRO S.A. a los comercializadores, sino más bien de la compra de caña por parte de UNAGRO S.A. que habría sido pagada con producto procesado en función a la calidad de la caña. Concluyó solicitando se declare improbadada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

A su turno las partes procesales presentaron la réplica de fojas 143 a 153 y la dúplica que cursa de fojas 156 a 158, decretándose "autos para sentencia" mediante providencia cursante a fojas 160.



CONSIDERANDO III: Que de la revisión de los antecedentes de emisión de la resolución impugnada en el presente proceso, se evidencia lo siguiente:

a) Que en fecha 23 de febrero de 2005, la administración tributaria notificó a UNAGRO S.A. el inicio de la Orden de Verificación Externa (OVE) No. 00050VE0055, y efectuó la verificación de obligaciones impositivas del contribuyente UNAGRO S.A, respecto al impuesto al valor agregado (IVA) e impuesto a los consumos específicos (ICE), de los periodos fiscales de septiembre y octubre 2003.

b) El 1 de marzo de 2006, el contribuyente fue notificado con la Vista de Cargo 7906-00050VE0055- 007/2006, (fs. 208 a 212 Anexo 2) en la que se determinó sobre base presunta ventas no declaradas y no facturadas bajo la figura de permuta, estableciendo una deuda tributaria de UFVs 5.188. 908, concepto que incluye el tributo omitido e intereses y se calificó preliminarmente la conducta como evasión fiscal.

c) Cumplidos los trámites de ley, la administración tributaria emitió la Resolución Determinativa GGSC-DTJC No. 190/2006 de 24 de mayo de 2006, en la que resolvió determinar sobre base presunta la diferencia en ventas no declaradas que surgen de la entrega de azúcar por parte de UNAGRO S.A. a los productores cañeros sin la correspondiente emisión de la nota fiscal de venta, estableciendo que la obligación impositiva del contribuyente asciende al total de 7.447.125 UFVs.

d) Contra la Resolución Determinativa, UNAGRO S.A. interpuso recurso de alzada que fue resuelto por el Superintendente Tributario Regional de Santa Cruz mediante la Resolución Administrativa STR-SCZ No. 0136/2006 de 2 de octubre de 2006, que resolvió anular obrados hasta el vicio más antiguo, es decir, hasta la Vista de Cargo, disponiendo que la Administración Tributaria emita una nueva Vista de Cargo calificando la conducta del contribuyente por el periodo octubre de 2003, conforme a la Ley vigente en el momento en que se cometió el ilícito tributario.

Contra la Resolución de Alzada, la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz interpuso recurso jerárquico que fue resuelto por el Superintendente Tributario General mediante Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0032/2007 de 25 de enero de 2007, cursante a fojas 181 a 197 Anexo 1, por la que resuelve REVOCAR totalmente la Resolución STR-SCZ/No 0136/2006 de 2 de octubre de 2006, manteniendo firme y subsistente la Resolución Determinativa GGSC-DTJZ 190/2006 de 24 de mayo de 2006.

La Superintendencia Tributaria General, en la resolución emitida entró a considerar en la forma, determinando la inexistencia del vicio de anulabilidad, por el cual, la Resolución de Alzada anuló obrados hasta la Vista de Cargo, señalando que la Administración Tributaria calificó la conducta del contribuyente como evasión fiscal para los periodos septiembre y octubre de 2003, habiendo calificado y sancionado tanto en la Vista de Cargo como en la Resolución Determinativa para el periodo fiscal octubre de 2003, la ultractividad del artículo 116 de la Ley 1340 (CTB) que sanciona la evasión con multa del 50% del monto del tributo omitido actualizado, en sujeción al principio de ley penal más benigna y principio de favorabilidad, concluyendo que al no ser evidente la existencia de vicio de anulabilidad por indefensión y seguridad jurídica revocó la Resolución de Alzada, por no ajustarse a derecho.

En el fondo estableció que el "Contrato para comercialización de azúcar" Nº 016/2002" suscrito entre "UNAGRO SA" y la "Cooperativa Agrícola 27 de Mayo Ltda." según el cual la Cooperativa en representación de todos sus asociados se comprometió a la entrega de la producción de caña al Ingenio Azucarero y que el pago de dichas entregas de caña se efectuaría en azúcar procesada (fs. 173 a 176, carpeta I de antecedentes administrativos), por lo que en retribución "UNAGRO SA" entregó a las mencionadas Cooperativas 365.845 qq. de azúcar procesada en los periodos fiscalizados (fs. 137 a 163 de antecedentes administrativos). Que para tal efecto, la Administración Tributaria aplicó el artículo 2 de la Ley 843 estableciendo que la entrega de azúcar es una venta, enmarcada en la figura de "permuta", toda vez que "UNAGRO SA" pagó la entrega de caña con azúcar procesada, por lo que la determinación de las ventas no facturadas ni declaradas por los periodos septiembre y octubre de 2003, fueron resultado de multiplicar la cantidad entregada por el precio promedio. Asimismo estableció la determinación del impuesto omitido sobre base presunta en aplicación del artículo 2 de la Ley 843.

Que al no demostrar UNAGRO SA ni probar su argumento dentro del procedimiento determinativo que la propiedad del azúcar procesada continuaría siendo de los cañeros, la administración tributaria determinó sobre base presunta conforme dispone el artículo 76 de la Ley 2492 (CTB).

CONSIDERANDO IV: Que por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste características de juicio de puro derecho, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniendo presente que el trámite en fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico, corresponde a este Tribunal Supremo analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por

la parte demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre actos ejercidos por la Superintendencia Tributaria General, hoy Autoridad de Impugnación Tributaria y la Gerencia Distrital GRACCO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales. En la forma en que las mismas fueron planteadas por el demandante se concluye:

Que el objeto de la controversia radica en la supuesta errónea interpretación de la normativa tributaria con relación al contrato de cooperación agro-industrial, suscrito entre UNAGRO S.A. y la Cooperativa Agrícola 27 de Mayo Ltda. como asociación de cañeros. Toda vez que se alega errónea interpretación de la norma para la resolución y fundamentación se establece para el caso de autos como criterios interpretativos de la norma en cuestión, de conformidad a lo establecido en el artículo 8 de la Ley 2492, interpretación exegética así como de la interpretación fundada en la realidad económica, normativa que establece que "Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos de interpretación admitidos en derecho pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en ella. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal. II. Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica (...)" exegesis de la norma que da lineamiento para la aplicación e interpretación de las normas denunciadas de vulneradas de acuerdo a la realidad económica y la verdad material, criterios interpretativos que son plasmados en la presente sentencia.

Este Tribunal comprende que la interpretación que se tiene sobre la maquila agropecuaria como forma contractual del productor agropecuario cañero, éste se compromete entregar al "ingenio azucarero" planta industrial de transformación de materia prima del agro para su elaboración, transformación e industrialización, con la finalidad de obtener valor agregado a su producto agropecuario transformado que es entregado al ingenio, abonando a éste por tal elaboración un porcentaje convenido del producto final obtenido, práctica de otorgar el sub-procesamiento de algún aspecto de la actividad productiva al ingenio, valor agregado a la materia prima que permite hacer una proyección sobre posibilidades competitivas de nuestro país frente a la apertura de mercados, así lo ha establecido la Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas en su publicación oficial Cadena Productiva del Azúcar (2010) al concluir sobre variables del rendimiento de la materia prima del azúcar que "Las variables se encuentran por debajo de los cultivos promedio de los países vecinos, por lo que los ingenios están en constante apoyo a los zafros, a fin de mejorar las actuales variables que caracterizan a la caña de azúcar en Santa Cruz.", es por lo analizado que se infiere que mediante Contrato INS No. 016-2002 se llega a un convenio de abastecimiento de caña.

Que la Jurisprudencia Constitucional, que es de carácter vinculante, señala en la S.C. 1888/2011-R de 7 de noviembre de 2011:

"III. 7. Principio de prevalencia del derecho sustancial frente al derecho formal

La doctrina diferencia entre el derecho material, de fondo o sustantivo y el derecho formal, ritual o adjetivo; el primero, como su nombre lo indica, es sustancial pues consagra en abstracto los derechos; el segundo, establece la forma de la actividad jurisdiccional, cuya finalidad es la realización de tales derechos, es decir se traduce en un medio que tienen los integrantes de una determinada sociedad para lograr la efectiva tutela de sus derechos. De ahí, el derecho formal tiene una naturaleza instrumental y adjetiva frente al derecho sustancial.

Al respecto, la SC 0897/2010-R de 10 de agosto, en su fundamento jurídico III.4 precisó que: 'En ese contexto, la doctrina y la jurisprudencia comparada reconocen el denominado 'principio de prevalencia del derecho sustancial', que se ha desarrollado ante la problemática emergente de la prevalencia de lo formal o lo material que tiene particular importancia en materia constitucional...'

También señala:

"De acuerdo a la doctrina este principio supone que las formalidades no impidan el logro de los objetivos del derecho sustancial, por ello en virtud a él, siempre que el derecho sustancial pueda cumplirse a cabalidad, el incumplimiento o inobservancia de las formalidades no debe ser causal para que aquél no surta efecto..."

Posteriormente indica:

"El principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, se desprende del valor supremo justicia, que es uno de los pilares fundamentales del Estado democrático de derecho y que se encuentra consagrado por el art. 8.11 de la Constitución Política del Estado vigente (CPE), pues en mérito a éste los ciudadanos tienen derecho a la justicia material, así se ha plasmado en el artículo 180 inciso 1 de la Constitución Política del

Estado que ha consagrado como uno de los principios de la justicia ordinaria el de "verdad material" debiendo enfatizarse que ese principio se hace extensivo a todas las jurisdicciones, y también a la justicia constitucional.

De este modo debe entenderse que la garantía del debido proceso, con la que especialmente se vincula el derecho formal no ha sido instituida para salvaguardar un ritualismo procesal estéril que no es un fin en sí mismo, sino esencialmente para salvaguardar un orden justo que no es posible cuando, pese a la evidente lesión de derechos, prima la forma al fondo, pues a través del procedimiento se pretende lograr una finalidad más alta cual es la tutela efectiva de los derechos".

Conforme los razonamientos precedentes se tiene que los reparos tributarios son las observaciones u objeciones realizadas por la administración tributaria a la determinación de impuestos efectuada por un contribuyente, determinación de impuestos efectuada por un contribuyente, que de acuerdo a la doctrina puede ser realizada sobre base cierta o sobre base presunta, dependiendo de las circunstancias que determinen la misma, lo cual generó que en el caso de autos se emita la Resolución Determinativa GGSC-DTJC N° 190/2006 de 24 de mayo de 2006, en la que la Gerencia Distrital GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales determinó sobre base presunta el cargo contra UNAGRO S.A. por supuestas ventas de azúcar a los productores cañeros, que no fueron facturadas durante los periodos fiscales septiembre y octubre de 2003, por lo que determina cargos por concepto de IVA e ICE.

Por lo que de la revisión y compulsas de los antecedentes, se evidencia que UNAGRO S.A. entregó azúcar a los cañeros durante los periodos observados en cumplimiento del Contrato de Cooperación Agroindustrial, suscrito entre UNAGRO S.A. y los sectores cañeros, convenio en virtud del cual el ingenio azucarero se compromete a procesar la caña de azúcar de los cañeros, transformándola en azúcar, para luego entregar dicho producto a los propios cañeros que por la naturaleza del contrato no perdieron el derecho propietario sobre el producto de la caña de azúcar, aspecto no valorado correctamente por la Superintendencia Tributaria a momento de emitir la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ0032/2007 de 25 de enero de 2007, así lo ha entendido la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, sobre la naturaleza del contrato, en casos análogos al motivar la emisión de los Autos Supremos Nos. 030/2012 de 23 de abril de 2012 y 721/2013 de 2 de diciembre de 2013, así como el No. 639/2010.

En tal sentido siendo que el artículo 1 inc. b) de la Ley 843, grava impositivamente con el IVA a todo acuerdo que implique una auténtica prestación de servicios a cambio de un precio, ya sea este en efectivo o en especie, en el marco del artículo 17 inc. a) del Código Tributario concordante con el artículo 1 inc. b) de la Ley 843, en la especie por el contenido del contrato citado antes, no puede considerarse ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados, porque evidentemente el tenor, la voluntad y el objeto de dicho contrato INS No.016-2002 y de acuerdo a la interpretación de la realidad económica y verdad material, se evidencia que en la especie no se han cumplido las circunstancias materiales previstas por ley, es decir, por ser convenios de maquila agropecuaria que no plasman una prestación de servicios a cambio de un PRECIO, sino más bien establecen cooperación intersectorial típica del proceso productivo del azúcar. En tal sentido se evidencia que la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ 0032/2007 de 25 de enero de 2007, carece de fundamento y de análisis de la documentación presentada por el contribuyente dentro del proceso de fiscalización ante la administración tributaria así como dentro de las resoluciones de Alzada y Jerárquico puesto que éstos omiten aplicar el principio de verdad material sobre la realidad económica de las operaciones efectuadas por UNAGRO S.A. habiendo omitido motivar correctamente el acto administrativo, vulnerando de esta manera lo establecido por el artículo 16 inc. h) de la Ley 2341 y el artículo 4 del D.S. 27113, puesto que después de la compulsas de los datos consignados en el expediente se evidencia que el presente caso no se ha perfeccionado lo dispuesto por el artículo 2 de la Ley 843 en sentido de que la entrega o recepción de caña de azúcar y la correspondiente transformación de dicha materia prima en caña de azúcar para su devolución al sector cañero, pueda ser considerada como permuta, como erradamente consideró la administración tributaria así como también la Superintendencia Tributaria General.

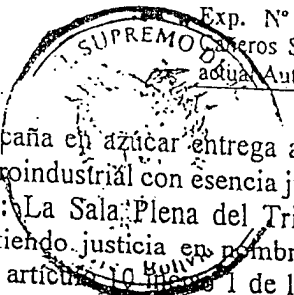
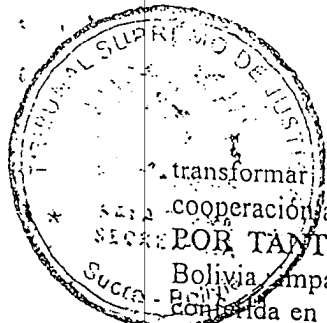
Este aspecto de interpretación contractual equivocado evidencia error en la realidad económica de la operación agroindustrial, puesto que es evidente que se trata de un solo producto, es decir la materia prima como caña de azúcar que ha sido transformada en azúcar, por lo que al no tratarse de dos bienes intercambiables -como sucedería en una permuta, sino de un solo bien que es el objeto de un proceso industrial, no existiendo consecuentemente transferencia de dominio como venta o permuta del producto que genere obligación de declarar ingresos y emitir facturas respectivas, toda vez que en ningún momento se dio la traslación de dominio propietario, conforme lo establece el inc. a) del artículo 4 de la Ley 843 ya que el hecho imponible en el caso de venta de bienes debería perfeccionarse al momento de la transferencia de dominio, que no

En el caso de autos, puesto que de la interpretación sistemática y teleológica del contrato se establece que los cañeros en ningún momento han perdido el derecho propietario sobre la caña de azúcar, transformada en azúcar, sólo se da curso a la industrialización de la caña con la finalidad de producir azúcar, en el marco de un convenio agroindustrial.

Respecto de la aplicación del Decreto Supremo N° 27800 de 21 de octubre de 2004, éste en su parte considerativa reconoce que en Bolivia "los ingenios azucareros desde el año 1986 vienen trabajando bajo un sistema denominado "Cooperación entre el sector agrícola cañero UNAGRO industrial azucarero" contemplando la necesidad de emitir una norma legal que definiera la relación entre el sector agroindustrial azucarero y el cañero como incentivo a la actividad agrícola y agroindustrial nacional, estableciendo asimismo esta norma que "Esta relación no supone la pérdida de derecho propietario por parte del agricultor cañero, estando en este caso tanto este último, como el procesador agroindustrial grabados por los impuestos establecidos por la Ley 843 por la venta del producto final obtenido y sus derivados, bajo el régimen general de tributación."(sic); por tal razonamiento este Tribunal concluye que la Administración Tributaria ha desconocido la aplicación de este Decreto Supremo. La emisión del D.S. No. 28404 de 21 de octubre de 2005, fue claro y específico al fundamentar en su parte considerativa que "(...) para evitar distorsiones en el Sistema Tributario, así como interpretaciones erróneas sobre su alcance y aplicación es necesario modificar el Decreto Supremo N°27800."(sic), habiendo determinado en su Artículo Único.-I.- Se modifica el Artículo 2 del Decreto Supremo 27800 de 21 de octubre de 2004, de la siguiente manera: Artículo 2.- (Autorización) Se autoriza al sector agrícola-cañero, en forma individual o a través de sus respectivas organizaciones gremiales y, al sector agroindustrial azucarero suscribir convenios de cooperación en los procesos agroindustriales de producción y transformación de caña de azúcar, como un sistema de cooperación en los siguientes términos: Se celebrará convenios de cooperación cuando el productor agrícola cañero se obligue a suministrar materia prima al procesador o agroindustrial, con el derecho de participar en las proporciones que convengan, sobre él o los productos finales resultantes, los que deberán ser de idénticas calidades a las que el procesador o agroindustrial-azucarero retenga para sí. Esta relación no supone la pérdida del derecho propietario por parte del agricultor cañero." (sic), disposición que permite comprender que al no producirse transferencia del derecho propietario de la caña de azúcar como materia prima entre el agricultor cañero y el agroindustrial azucarero, en este caso el ingenio UNAGRO S.A., los agricultores cañeros representados por la Cooperativa Agrícola 27 de mayo, convienen con el ingenio aportar comercialmente a la cadena de producción empresarial, sin que se produzca transferencia del derecho propietario y menos exista prestación de servicios, con lo que se concluye que no se originó del hecho generador para la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA); por lo que no se estaría ocasionando ningún daño económico al Estado, de donde se colige que la Superintendencia Tributaria General no analizó con exhaustividad las normas aplicables al caso de autos, debiendo tenerse presente que la interpretación de las normas tributarias, se debe efectuar en forma contextualizada e integrada con el resto de las disposiciones vigentes, a fin de no afectar derechos del fisco y lógicamente también los derechos de los contribuyentes, razonando que el sector agrícola cañero y agroindustrial-azucarero, al no contar con norma específica que regula su situación tributaria no puede grabarse con el IVA por no ser aplicable este a la producción como pretende la Administración Tributaria de lo que se concluye que es errada la aplicación de la normativa referida. Entendimiento análogo que hacen referencia la jurisprudencia citada supra.

Debe tomarse en cuenta que la norma referida supra ha sido interpretada de manera errónea por la administración tributaria, puesto que la verificación si bien fue de los periodos septiembre a octubre de 2003, empero la fiscalización fue realizada 23 de febrero de 2005, en plena vigencia de este Decreto Supremo, y la emisión de la Resolución Determinativa GGSC-DTJC No. 190/2006 de 24 de mayo de 2006 no pudiendo ser un fundamento válido el sostenido por el Servicio de Impuestos.

Del análisis precedente, el Supremo Tribunal de Justicia concluye que no habiéndose cumplido los presupuestos que hacen al nacimiento del hecho imponible como es la transferencia de dominio a momento de la entrega del bien conforme lo establece el artículo 4. a) de la Ley 843, no aplicó correctamente el artículo 1 de la citada norma, 17 inc.1) de la Ley 2492, que por el contenido del contrato supra citado no puede ser considerado como ocurrido el hecho generador y menos sus resultados, ya que por el contenido y de acuerdo a la realidad económica así como a la verdad material el acuerdo de maquila agropecuaria en el caso concreto no plasma prestación de servicio a cambio de un precio, siendo que el productor agropecuario, aporta con su materia prima, con la finalidad de obtener un beneficio compartido con el ingenio UNAGRO S.A., que luego de



transformar la caña en azúcar entrega al productor su parte proporcional. Enmarcándose en una
cooperación agroindustrial con esencia jurídica ajena a un contrato de prestación de servicios.
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de
Bolivia impartiendo justicia en nombre del pueblo boliviano, en el ejercicio de la atribución
conferida en el artículo 1 de la Ley N° 212 de 23 de diciembre de 2011, falla en única
instancia declarando **PROBADA** la demanda y en su mérito, deja sin efecto la Resolución de
Recurso Jerárquico STG-RJ 0032/2007 de 25 de enero de 2007, pronunciada por la
Superintendencia Tributaria General, actual Autoridad General de Impugnación Tributaria, así
como la Resolución Determinativa GGSC No. 190/2006 de 24 de mayo de 2006.
No suscribe la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán, quien fue de voto disidente al haber
propuesto como Primera Relatora, se **ANULE** obrados hasta la Resolución Administrativa N°
STR-SCZ N° 0136/2006 de 2 de octubre de 2006, pronunciada por el Superintendente Tributario
Regional de Santa Cruz, actual Autoridad Regional de Impugnación Tributaria, hasta que emita
nueva resolución dealzada en base a los razonamientos expuestos en la presente sentencia. De
igual forma las Magistradas Rita Susana Nava Duran y Maritza Suntura Juaniquina no suscriben
por ser de voto disidente.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

- Fdo. Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE
- Fdo. Rómulo Calle Mamani
DECANO
- Fdo. Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO
- Fdo. Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO
- Fdo. Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO
- Fdo. Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

- Fdo. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
Secretaria de Sala
Sala Plena