



SALA PLENA

SENTENCIA: 350/2017.
FECHA: Sucre, 3 de mayo de 2017.
EXPEDIENTE: 66/2014.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

Pronunciada dentro del proceso contencioso administrativo seguido Gerencia Distrital del Servicio de Impuestos Nacionales Potosí representado por Zenobio Vilamani Atanacio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Rafael Rubén Vergara Sandoval.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 52 a 61. impugnando la Resolución Recurso Jerárquico STG-RJ /1919/2013 de 21 de octubre de 2013, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria; contestación de la demanda de fs. 92 a 97; réplica de fs. 105 a 107; dúplica de fs. 111 a 112; antecedentes administrativos y recursivos.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

1.1 Fundamentos de la demanda.

La Gerencia Distrital de Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Zenobio Vilamani Atanacio dentro el plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa, con los siguientes fundamentos:

- a) Refiere que la Resolución Jerárquica N° 1919/2013 de 21 de octubre, bajo los fundamentos descritos en el Título IV.4.4.1 Gastos de la Mina Carrasco, decide revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0156/2013 de 3 de junio dejando sin efecto el impuesto omitido de Bs. 491.883, 37 inherentes al IUE periodos octubre a diciembre de 2006 a enero a septiembre de 2007, hecho que modificó la deuda de 3.114.986 UFV a 2.876.302 UFV, al respecto sostiene que en Resolución Determinativa N° 17-000000127-12 de 6 de junio, respecto a los gastos no reconocidos de la Mina Carrasco estableció que de conformidad al art. 1297 y 1300 del Código Civil concordante con el art. 319 del Código de Procedimiento Civil el documento suscrito entre la Empresa Minera Santa Catalina con la Cooperativa el Progreso con la finalidad de proveer material para la exploración de la mina Carrasco, tiene la calidad de documento privado por tanto no podía ser oponible en el proceso de fiscalización debido a que no era prueba plena, por consiguiente los gastos no fueron valorados, que si bien era oponible entre partes es decir entre la Cooperativa el

Progreso y la Empresa Minera Santa Catalina; sin embargo, este documento no puede ser oponible a la Administración Tributaria en razón a la omisión con lo dispuesto en los arts. 1298 y 1300 del Código Civil es decir que deba ser reconocido por las partes ante la Autoridad o Funcionario competente por Ley.

- b) El contribuyente por nota de 24 de julio de 2013, presentó ante la Autoridad Jerárquica en calidad de prueba de reciente obtención el citado contrato reconocido ante Notario de Fe Pública en 5 de julio de 2013, que en previsión del art. 1301 del Código Civil que establece que la fecha del documento privado es computable respecto a terceros solo desde el día en que fue reconocido o murió alguno de los que ha firmado, como el reconocimiento fue realizado después de que concluyó el procedimiento de verificación, considera que el citado contrato es oponible desde 5 de julio de 2013 ante la Administración, por tal razón el documento no cuenta con ninguna eficacia respecto al procedimiento de fiscalización, por tanto se encontraría la margen de lo dispuesto en el art. 1297 del Código Civil.
- c) Finaliza precisando que la Autoridad de Alzada, ratificó la valoración respecto al documento privado de trabajo suscrito entre la Empresa Minera Santa Catalina y la Cooperativa el Progreso, en el entendido de que no fue presentado en etapa de fiscalización sino en etapa administrativa sin las formalidades establecidas por el art. 81 de la Ley 2492, que establece que la documentación que no fue presentada de manera oportuna debe ser rechazada, por ello considera que en el fundamento de la Autoridad General de Impugnación Tributaria debe primar la verdad material antes que la verdad formal, asimismo refiere que en materia administrativa rige el principio de sometimiento pleno a la Ley por el cual los actos de la administración fueron sometidas a la Ley y que la decisión asumida por la autoridad recurrida vulnera los derechos de la Administración Tributaria y afecta los intereses del Estado.

1.2. Petición.

En base a los argumentos señalados anteriormente, el demandante pide se declare probada la demanda y en consecuencia se revoque la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1919/2013 del 21 de octubre dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y se mantenga firme e incólume la Resolución Determinativa N° 17-000000127-11 de 6 de junio.

II. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

2.1. Fundamentos de la contestación.

Admitida la demanda por decreto de 29 de febrero de 2014 (fs. 53) y corrido traslado a Daney David Valdivia Coria, en representación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, éste responde a la demanda (fs. 92 a 97), con los siguientes argumentos:



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 66/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

- a) Refiere que en respaldo de la Resolución impugnada y sus fundamentos en lo referente al punto cuestionado por el demandante, el numeral 1 el art. 74 de la Ley N° 2492 establece que los procedimientos tributarios administrativos se sujetaran a los principios del derecho administrativo y se sustanciaran y resolverán con arreglo a las normas contenidas en el mismo Código Tributario. Sólo a falta de disposiciones expresa se aplicarán supletoriamente las normas de la Ley de Procedimiento Administrativo y demás normas en materia administrativa, en ese entendido el art. 4 inc. d) de la Ley 2341 establece que la actividad administrativa se rige por el principio de verdad material, por el cual la administración pública investigará la verdad material en posición a la verdad formal que rige en el Procedimiento Civil, asimismo citó la Sentencia Constitucional 0427/2010-R de 28 de junio respecto al principio de verdad material y el art. 200 numeral 1 de la Ley 2492 que recoge este principio, señaló que este principio obliga a la Administración Tributaria y a las instancias recursivas, de oficio, busquen de manera sistemática y coherente los hechos, datos y elementos que causan las obligaciones tributarias haciendo que las situaciones fácticas coincidan con la realidad de los hechos.
- b) Prosigue y señala que la empresa Minera Santa Catalina Ltda. notificada con la Vista de Cargo expuso en sus argumentos con relación a la depuración de los gastos de la Mina Carrasco, que la administración no consideró el contrato adjunto (Anexo 3) en el que se puede evidenciar que estos gastos corresponden a gastos Corporativos con la Cooperativa Minera el Progreso Ltda., ya que efectúa gastos en la mina Carrasco, razón que considera suficiente para que los mismos sean considerados en la determinación de la base imponible del IUE, ya que estos gastos se encuentran relacionados con su actividad, como lo dispone el art.8 del D.S. N° 24051 por lo que solicitó que los mismos sean considerados; sin embargo la Administración señaló en Resolución Determinativa N° 17-00000127-12, que si bien el contrato es un acuerdo de voluntades, el mismo no fue protocolizado ante Notaria de Fe Pública, ni tampoco cuenta con reconocimiento de firmas y rubricas, por tanto no era válido para ser acreditado ante la Administración Tributaria; sin embargo, se debe considerar que el citado contrato de cuentas en Participación, por su naturaleza se encuentra definido como una *"Sociedad comercial cuyo objeto es la realización de una o más operaciones determinadas y transitorias..."*, asimismo señala una sociedad Accidental o de Cuentas en participación *"no es sujeto de derecho y carece de Registro Público de Comercio. Su prueba se rige por la normas de los contrato..."* GRECO, Orlando y GODOY, Amanda Alicia. Diccionario Contable y Comercial. 3era Edición. Buenos Aires: Editorial "Valletta", 2006. Págs. 719-720.
- c) Citando el art. 365 del Código de Comercio respecto al definición del contrato de asociación accidental y el art. 366 del mismo código, sobre ausencia de formalidades, sostuvo que la Empresa Minera Santa Catalina Ltda., y la Cooperativa el Progreso Ltda., se encontraban habilitadas para la suscripción del contrato de cuentas en Participación de 7 de octubre de 2005, el cual refleja las formas y

medios convenientes que las involucradas convienen a efectos de desarrollar sus actividades, reiterando que en atención al principio de verdad material y verificación de la prueba presentada junto al memorial de descargo a la Vista de Cargo el contribuyente presentó el Contrato de Trabajo en Sección Carrasco suscrito entre las dos la Empresa Minera Santa Catalina Ltda., y la Cooperativa el Progreso Ltda., a objeto de la exploración y producción de cargas en el Socavón Carrasco ubicado en el Cerro rico de Potosí, así lograr sus beneficios, en ese sentido el contrato, surte efectos probatorios a fin de demostrar el gasto generado por la Cooperativa Minera el Progreso Ltda. respecto a la exploración conjunta a la cual se encuentran obligados ambas partes, correspondiendo a la Empresa Minera Santa Catalina Ltda., el registro como gastos propios de los gastos vinculados a la actividad extractiva, tanto así que las facturas que le fueron emitidas por dichos gastos están a nombre de la misma, por tanto el gasto vinculado a la actividad minera conjunta, que fue centralizada en la cuenta Mina Carrasco, es un gasto deducible a efectos del IUE que la Administración Tributaria se limitó a desconocer basado en que el mencionado contrato no se encontraba notariado y tampoco contaba con reconocimiento de firmas. Por último citando doctrina tributaria, jurisprudencia del tribunal Constitucional y de éste tribunal todas respecto al principio de verdad material se ratificó en todos y cada uno de los fundamentos expuestos en la Resolución Jerárquica Impugnada.

2.2. Petición de la contestación.

En base a los argumentos indicados anteriormente solicita se declare improbadamente la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Distrital de Potosí dependiente del Servicio de Impuestos Nacionales.

III. RESPUESTA DEL TERCERO INTERESADO.

El tercer interesado Empresa Minera Santa Catalina fue notificado legalmente por orden instruida (Fs. 119 a 135) siendo que la misma no contestó a la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la Gerencia Regional Potosí dependiente de la Gerencia General de la Aduana Nacional.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS.

De la revisión de actuados en sede administrativa, se tiene los siguientes antecedentes administrativos relevantes para la resolución de la presente causa:

- a) La Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales, el 23 de marzo de 2011, notificó a René Cruz Arce representante Legal de la Empresa Minera Santa Catalina con Orden de Fiscalización N° 00100FE00148 de 24 de febrero de 2011, cuyo alcance abarca el IUE de la de octubre 2006 y septiembre 2007, el 12 de marzo de 2012 la administración notificó al contribuyente con Vista de Cargo N° 00009 de 8 de marzo de 2012 que estableció una deuda tributaria preliminar de 3.169.468 UFV equivalente a Bs.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 66/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

5.507.775 y el 8 de junio del mismo año notificó con Resolución Determinativa N° 1700000127-12 de 6 de junio de 2012, que determina una obligación tributaria de 3.114.986 UFV equivalente a Bs.5.474.33 que incluye tributo omitido, intereses, sanción por omisión de pago y multas por contravenciones tributarias.(fs.2 de anexo 1;2692 a 2713 de anexo 18 y 2927 a 2940 de anexo 19).

- b) El 12 de julio de 2012 la empresa minera Santa Catalina interpuso recurso de Alzada que fue resuelto por Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0168/2012 de 22 de octubre, misma que dispuso anular obrados hasta la Vista de Cargo, contra dicha determinación la Administración recurre en jerárquico, a cuyo efecto se emitió la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT.RJ 0105/2013 de 28 de enero, anulando la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0168/2012, a efecto de que la autoridad regional emita nueva Resolución en la cual se pronuncie sobre las cuestiones de fondo y forma planteadas, el 3 de junio de 2013 la autoridad Regional de Impugnación Tributaria Chuquisaca emitió la Resolución de Recurso de Alzada ARIT-CHQ/RA 0156/2013, por la cual resolvió confirmar la Resolución Determinativa N° 17-00000127-12, acto que fue impugnado por el contribuyente vía recurso jerárquico emitiéndose la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT.RJ 1919/2013 de 21 de octubre que decidió revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada modificando la deuda de 3.114.986 UFV a 2.876.302 UFV en razón de que se dejó sin efecto los reparos como gastos deducible de la Mina Carrasco.(fs. 26 a 200 de anexo 23; 201 a 399 de anexo 22).

V. CONFLICTO JURÍDICO, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN.

5.1 Conflicto jurídico u objeto de controversia.

De la compulsas de los datos del proceso, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe a determinar:

Si la determinación asumida por la Autoridad General de impugnación Tributaria en Resolución Jerárquica N° 1919/2013 de 21 de octubre, de revocar parcialmente la Resolución de Recurso de Alzada ARIT/CHQ/RA 0156/2013 de 3 de junio y dejar sin efecto la depuración de los gastos de la Mina Carrasco, por un monto de Bs. 491.883,37 inherentes al IUE de los periodos octubre a diciembre de 2006 y enero a septiembre de 2007 fue correcta o no.

5.2 Análisis y resolución.

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

- a) La entidad demandante impetra que la decisión asumida por la Autoridad recurrida vulnera sus derechos y afecta los intereses del Estado, en atención a que dejó sin efecto la depuración de los

gastos de la Mina Carrasco, por un monto de Bs. 491.883,37, gastos que no fueron considerados en la Resolución Determinativa N° 17-000000127-12 de 6 de junio, de conformidad al art. 1297 y 1300 del Código Civil concordante con el art. 319 del Código de Procedimiento Civil, toda vez que el documento que respalda el mismo contrato suscrito entre la Empresa Minera Santa Catalina con la Cooperativa el Progreso con la finalidad de proveer material para la exploración de la mina Carrasco, tiene la calidad de documento privado por tanto no podía ser oponible en el proceso de fiscalización debido a que no era prueba plena, que si bien era oponible entre partes; sin embargo, este documento no podía ser oponible a la Administración Tributaria.

- b) De la compulsión de la Resolución impugnada y de los antecedentes, se establece que la Autoridad General de Impugnación Tributaria en Resolución Jerárquica dejó sin efecto la depuración de los gastos de la Mina Carrasco, por un monto de Bs. 491.883,37, en el entendido de que el contrato de cuentas en participación suscrito entre la Empresa Minera Santa Catalina Ltda., y la Cooperativa el Progreso Ltda., con el fin de explorar y producir cargas en la Mina Carrasco, a objeto de lograr beneficios mutuos, por su naturaleza se encuentra definido como una *“Sociedad comercial cuyo objeto es la realización de una o más operaciones determinadas y transitorias...”* en consecuencia carecía de formalidades, como lo establecen los arts. 365 y 366 del Código de Comercio y en tal razón el contrato que fue presentado por el sujeto pasivo surtía efectos probatorios respecto los gastos generados por la Cooperativa Minera el Progreso Ltda., respecto a los gastos erogados en la Mina Carrasco, por tanto deducibles a efectos de IUE.
- c) Si bien es evidente que el Estado ejerce su potestad, a través de sus diferentes niveles estatales, siendo una de ellas la potestad sancionadora de la administración pública, esta potestad, no está al margen de los principios y garantías constitucionales, en la tramitación de los procesos, no debiendo constituirse aquellos principios en simples enunciados formales como mera constatación de cumplimiento de las formas procesales, sino debe asegurar la plena eficacia material de los derechos fundamentales procesales y sustantivos, es decir la prevalencia de la verdad material sobre la verdad formal, al respecto la Sentencia Constitucional Plurinacional N° 0180/2013 de 27 de febrero de 2013 entre muchas otras a expresado que: *“El principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, se desglosa del valor supremo justicia, que es uno de los pilares fundamentales del Estado Democrático de Derecho y que se encuentra establecido por el art. 8.II de la CPE, en cuyo mérito los ciudadanos tienen derecho a la justicia material, así se ha plasmado en el art. 180.I de la Norma Fundamental que ha consagrado como uno de los principios de la justicia ordinaria el de la “verdad material”, debiendo enfatizarse que ese principio se hace extensivo a todas las jurisdicciones, y también a la justicia constitucional. En este sentido, 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*



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 66/2014. Contencioso Administrativo.- Gerencia
Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales contra la
Autoridad General de Impugnación Tributaria.

procesal ineficaz 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...” (Las neग्रillas son de este tribunal). En consecuencia, cabe puntualizar que el principio de verdad material consagrado por la propia Constitución Política del Estado, corresponde ser aplicado a todos los ámbitos, con especial relevancia en el ámbito administrativo; en ese orden, no es posible admitir la exigencia de extremados ritualismos o formalismos, que impidan su materialización, siendo precisamente uno de los rectores del derecho administrativo, el principio de informalismo, bajo esa premisa todo administrado tiene derecho a una justicia material y si bien, las normas adjetivas prevén métodos y formas que aseguren el derecho a la igualdad de las partes procesales, para garantizar la paz social, evitando cualquier tipo de desorden o caos jurídico; sin embargo, los mecanismos previstos no pueden ser aplicados por encima de los deberes constitucionales, como es la de otorgar efectiva protección de los derechos constitucionales accediendo a una justicia material y verdaderamente eficaz y eficiente. Todo ello, con el objetivo final de que el derecho sustancial prevalezca sobre cualquier regla procesal que no sea estrictamente indispensable para resolver el fondo del caso sometido a conocimiento.

- d) En ese contexto, la decisión asumida por la autoridad impugnada fue la correcta, toda vez que los gastos de la Mina Carrasco de explotación junta bajo el contrato de cuentas en participación efectuado por el sujeto pasivo con la Cooperativa el Progreso Ltda. tiene plena validez; sin embargo, para la Administración demandante, carece de validez y es oponible ante dicha entidad recién desde el 5 de julio de 2013 en virtud de lo dispuesto en los arts. 1298, 1300 y 1301 del Código Civil. Al respecto debemos manifestar que el contrato de cuentas en participación o asociación accidental, conforme establece el Código de Comercio en el art. 365, es un contrato donde participan dos o más personas respecto a una o más operaciones determinadas y transitorias, a cumplirse mediante aportaciones comunes, llevándose a cabo las operaciones por uno o más de los asociados, según se convenga en el contrato, por su parte el art. 366 del mismo Código establece que este tipo de asociaciones no está sometida a los requisitos que regulan la constitución de sociedades comerciales ni requiere de inscripción en el Registro de Comercio y su existencia se puede acreditar por todos los medios de prueba, en ese sentido el citado contrato tiene plena validez para demostrar que los gastos efectuados en la Mina Carrasco corresponden a las obligaciones mutuas sumidas por las partes contratantes, más aun cuanto el contrato fue presentado por el sujeto pasivo en instancia Jerárquica con el Reconocimiento de Firmas extrañado por la Administración Tributaria que mereció correcta valoración en dicha instancia, en aplicación del principio de verdad material, por lo tanto lo aseverado por la entidad demandante en sentido de que se hubiera vulnerado sus derechos y afectado los intereses del Estado no resulta evidente, más aún cuando no estableció que derechos le fueron vulnerados, asimismo



se debe acotar que lo manifestado por la administración de que el sujeto pasivo no presento el citado contrato en su debida oportunidad tampoco resulta evidente, en obrados consta que el mismo fue presentado junto con otros documentos a momento de presentar descargos a la Vista de Cargo, en definitiva al haberse verificado que los reclamos vertidos en la demanda no tienen sustento legal este Tribunal se ve imposibilitado de acoger las pretensiones de la demanda.

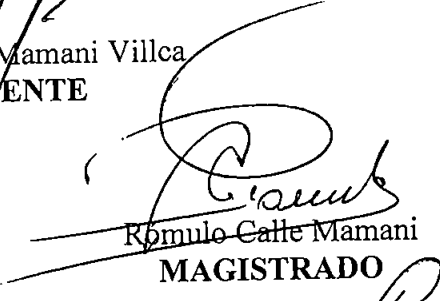
POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia de conformidad a los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil y 6 de la Ley N° 620, declara **IMPROBADA** la demanda contenciosa administrativa de fs. 52 a 61, interpuesta por la Gerencia Distrital Potosí del Servicio de Impuestos Nacionales representada por Zenobio Vilamani Atanacio contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1919/2013 de 01 de julio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.


Pastor Segundo Mamani Villca
PRESIDENTE


Jorge Isaac von Borries Méndez
DECANO


Romulo Calle Mamani
MAGISTRADO


Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

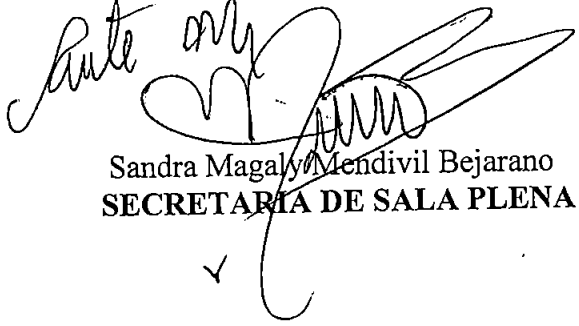

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO


Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA


Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA


Maritza Suintura Juaniquina
MAGISTRADA


Eidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO


Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA





Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017.....

SENTENCIA N° 350... FECHA 3 de mayo...

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2017.....

Conforme

VOTO DISIDENTE:

MSc. Sandra Magaly Merán Vil. Dejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA