Estado Plurinacional de Bolivia
Órgano Judicial

30-10-17
8:49

13

SALA PLENA

SENTENCIA:	94/2017.
FECHA:	Sucre, 13 de marzo de 2017.
EXPEDIENTE:	913/2013.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADO RELATOR:	**Rómulo Calle Mamani.**

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 50 a 57 vlta. de obrados, impugnando la Resolución R.J. No. 1158/2013, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, la contestación de fs. 70 a 75, los antecedentes procesales.

I CONTENIDO DE LA DEMANDA.

I.1 Antecedentes de hecho de la demanda.

Señalò la entidad demandante que en uso de las atribuciones conferidas por el Código Tributario Boliviano, la Administración Tributaria el 24 de diciembre de 2012 emitió la Resolución Administrativa de Devolución Indebida, en el antecedente de que mediante Órdenes de Verificación, notificadas al Contribuyente Empresa Minera Inti Raymi S.A. se le comunica que se verificará el cumplimiento de las normas legales y reglamentarias vinculadas al Impuesto al Valor Agregado (IVA), con referencia a las Solicitudes de Certificados de Devolución Impositiva, por las Declaraciones Únicas de Devolución Impositiva CEDEIM-DUDIE´s, habiendo establecido en dicha Resolución importe indebidamente devuelto, monto que comprende el Impuesto Indebidamente Devuelto, Mantenimiento de Valor del Crédito Comprometido (Restitución Automática) emergente de las Órdenes de Verificación Externa, conminando además al Contribuyente a efectuar el pago por los conceptos referidos y finalmente instruye el inicio por cuerda separada del procedimiento sancionador en contra del contribuyente, determinación que se revocó parcialmente en la instancia de alzada y confirmada en la instancia jerárquica.

I.2 Fundamentos de la demanda.

1.- La entidad actora mencionó que la Autoridad demandada, después de hacer una relación de los documentos presentados por el contribuyente señala que EMIRSA ha cumplido con lo dispuesto por el Artículo 98 de la Ley 1990, sin embargo corresponde aclarar que la Administración Tributaria en ningún momento desconoció la realización de las exportaciones, lo que cuestiona es la realidad o veracidad económica y comercial plasmada en los documentos de exportación y de solicitud de CEDEIMS (DUES).

Citando el Artículo 8 del Código Tributario, la Ley N° 1963 en sus Artículos 1 y 2, refiere que los contribuyentes que pretendan beneficiarse con la devolución de impuestos, deberán ser exportadores de mercancías y en el presente caso, considerando que el contribuyente EMIRSA se encuentra bajo el Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo-RITEX el art. 16 de la Ley N° 25706 en su Parágrafo III establece que la operación de exportación se perfecciona con la salida definitiva de mercancías y servicios todo acto por el cual mercancías o servicios son comercializados fuera del territorio aduanero, las mercaderías que retornen al territorio aduanero pagarán los derechos arancelarios y se devolverán los valores actualizados de los beneficios recibidos, de la interpretación de la norma se puede establecer que para que un exportador en el régimen RITEX perfeccione su derecho a la Solicitud de Devolución Impositiva, primero debe exportar una mercancía y segundo la mercancía debe ser susceptible de ser comercializada (vendida) fuera del territorio aduanero, debe entenderse que para que un bien pueda considerarse "exportado" para la Ley N° 1489, no basta solamente con que pase nuestras fronteras, sino que ese bien debe ser "mercancía", es decir, debe ser un objeto que se encuentre listo para ser comercializado (vendido), consecuentemente debe existir un comprador final, o en todo caso el comprador directo de la mercancía exportada, en ese entendido, la realizada económica de la EMIRSA a momento de exportar su producto (bullones de oro/plata) es diferente, puesto que se demostró en el proceso de fiscalización que EMIRSA no tiene un bien terminado susceptible de ser comercializado, por tanto el bullón de oro y plata que habría salido de nuestras fronteras no era todavía una mercancía, puesto que estaba sujeto a un proceso de refinación en el consignatario VALCAMBI (que no es el comprador final), posteriormente dará lugar a que existan compradores que se encuentren interesados en el oro ya refinado que se pone a la venta, en consecuencia al extrañarse un requisito esencial para que exista exportación definitiva de conformidad con el Art. 3 de la Ley N° 1489, repercute en la falta de un requisito esencial para la solicitud de devolución impositiva, además el concepto de mercancías que utiliza la Autoridad demandada solo se refiere para efectos tributarios-aduaneros y no para solicitudes de devolución impositiva y no es suficiente que el contribuyente EMIRSA haya cumplido con lo dispuesto por los Arts. 98 de la Ley N° 1990 y Art. 136 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, puesto que el Art. 3 de la Ley de Exportaciones 1489 define claramente cuando se exporta definitivamente las mercancías, por lo tanto la AGIT interpreto erróneamente el Art. 198 de la Ley N° 1990 y Art. 136 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, sin tomar en cuenta lo establecido por el Art. 3 de la Ley N° 1489.

2.- Es necesario señalar que en una exportación definitiva deba existir un producto terminado susceptible de ser vendido, conforme a la definición del Art. 3 de la Ley N° 1489, la misma debe efectuarse mediante un contrato con el comprador final , sin embargo dentro del proceso administrativo llevado a cabo en la ARIT el contribuyente señaló que la exportación de lingotes de oro y plata los cierra y concreta verbalmente, sin considerar que en toda exportación se toma en cuenta los Incoterms que son los términos que se utilizan para establecer los derechos y obligaciones de los participantes en una transacción de comercio internacional de forma que estos le dan una interpretación única y

universal de las responsabilidades tanto del comprador como el vendedor contraídas en un contrato internacional. En este entendido si la Empresa Minera Inti Raymi S.A. no tiene contratos escritos con sus compradores, ¿cómo determina las responsabilidades e Incoterms de sus Pólizas de Exportación Franco a Bordo? (wheels up-sobre la aeronave), tomando en cuenta además que el objetivo fundamental de los Incoterms consiste en establecer criterios definidos sobre la distribución de gastos y la transmisión de los riesgos entre la parte compradora y la parte vendedora en un contrato de compraventa internacional.

Asimismo en la venta "FOB" el vendedor está obligado a poner la cosa a bordo del barco o medio de transporte indicado, efectuando por su cuenta los gastos, impuestos, derechos y otros que se causen hasta el momento de la entrega al transportador y a obtener los documentos inherentes para entregarlos al comprador o a su representante, el comprador en este caso está obligado, además de pagar el precio en la forma convenida, a correr con el flete, seguro y demás gastos desde el momento del embarque.

Es importante aclarar que el precio de venta del mineral se refleja en el valor FOB que figura en las pólizas de exportación (casilla No. 22) estando dicho valor vinculado a la restitución del IVA mediante valores conforme lo establece el D.S. 25705 Artículo 7° inciso b)y que la determinación del crédito fiscal se lo debe realizar conforme el Artículo 3 párrafo III del D.S. 25465, en este sentido el Valor FOB declarado debe figurar con el monto correcto en el Formulario 1137 de Declaración Única de Devolución Impositiva a las Exportaciones (DUDIE) en la Sección 2 inciso a) Valor FOB declarado o diferencia (valor oficial menos gastos de realización) para la determinación y aplicación del D.S. 25705 Artículo 7° inciso b) y Artículo 3 párrafo 3 del D.S. 25465.

Por lo expuesto se concluye que el contribuyente consigna en las pólizas de exportación y el Formulario 1137 (Declaración Única de Devolución Impositiva) montos que corresponden a valores FOB provisionales y no definitivos de acuerdo a la realidad económica de los hechos; por tanto al constituirse ambo documentos en Declaraciones Juradas se incumple el Art. 78° de la Ley N° 2492, verificada la documentación que respalda las exportaciones el contribuyente no presentó la información fidedigna y real que corresponda a las exportaciones realizadas para que sea considerada como válida por la Administración Tributaria; por tanto los valores FOB expuestos en las Declaraciones Juradas presentadas (DUE y F-1137) se encuentran distorsionados, debido a que la Empresa Minera Inti Raymi S.A., sólo registra ingresos por transferencias solicitadas a la Empresa NEWMONT MINING CORPORATION a cuenta de la venta del mineral, verificándose que el contribuyente no percibe pagos directos que provengan de las exportaciones realizadas a la refinería VALCAMBI S.A., documentos que sirven de base para la devolución impositiva de CEDEIM.
3.- La AGIT viola el inciso a) del parágrafo II del Art. 8 de la Ley 2492, ya que no considera la forma atípica e inapropiada en la que desarrolla sus exportaciones, puesto que la doctrina nos enseña que este criterio apunta a interpretar las leyes tributarias atendiendo a la veracidad de los hechos de naturaleza económica llevados a cabo con prescindencia de la forma jurídica que se le haya dado a dichos hechos. Dicho en otros términos, el principio de la realidad económica consiste en interpretar las leyes

prescindiendo de las estructuras jurídicas que utiliza el contribuyente, que puede ser inadecuadas o no responder a la realidad económica de los hechos, razón por la cual debe considerar la situación económica real.

El derecho a la solicitud de Devolución Impositiva se perfecciona cuando existe la venta del metálico al comprador final, conforme prevé el Art. 3° de la Ley N° 1489, consiguientemente lo que hace el Contribuyente es Anticipar la Solicitud de Devolución Impositiva (SDI) por volúmenes o cantidades que difieren del volumen vendido, toda vez que como efecto del proceso de Refinación la cantidad de producto originalmente extraído de territorio nacional para su refinación y declarado en la DUI, difiere del volumen de venta real. Por tanto el Contribuyente no puede beneficiarse con la devolución impositiva, toda vez que la realidad económica de los hechos es distinta a la declarada por la Empresa fiscalizada (Art. 8° de la Ley N° 2492), lo que demuestra que el contribuyente tiene el fin y objetivo de beneficiarse de una devolución impositiva anticipada con una estrategia maliciosa, una de las facultades de la Administración Tributaria no es el desconocer la legalidad de los Cedeims obtenidos por la Empresa Minera Inti Raymi S.A., sino por el contrario es la de verificar la correcta devolución, que en el caso de EMIRSA se verifica que anticipa su derecho a la devolución impositiva, toda vez que al momento de la Exportación no hay venta solamente procede en un envío al exterior para una prestación de servicio y consiste en refinación (como parte del proceso productivo).

Es más no se debe perder de vista que al ser una empresa incorporada al Régimen RITEX, está obligada a cumplir con la normativa establecida para el efecto por lo que tiene un plazo perentorio de 180 días de permanencia de los bienes intermedios y materias primas importadas, vencido el plazo, deben pagar los impuestos por importación, por lo que la Empresa Minera Inti Raymi S.A. ante tal situación y para que no le cobren los impuestos de importación, lo que hace dentro de ese plazo es enviar los bullones de oro/plata al exterior a la refinaría Valcambi para que está termine el proceso de producción y obtener así los lingotes de Oro y Plata, los cuales recién están listos para la venta, por lo que la Administración Tributaria no niega que estos sean comercializados en el exterior, lo que si se observa y reitera es el tiempo en el que el Contribuyente efectúa su solicitud de Devolución Impositiva que para el presente caso es anticipada.

Finalmente refiere que la actividad de EMIRSA es la venta de lingotes de oro refinado y no así bullones de oro y plata sin refinar, siendo esencial para la decisión que se tome cual es la actividad económica del sujeto pasivo , ya que en otros casos existen empresas exportadoras que se ocupan de exportar materia prima y que al ser esta su actividad si tienen derecho a la devolución de impuestos, caso diferente al de Inti Raymi que no tiene por actividad la exportación de materia prima sino un producto terminado.

I.3. Petitorio.

Pide se declare probada la demanda, y se Revoque en parte la Resolución del Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1158/2013 y en definitiva se mantenga firme y subsistente la Resolución Administrativa de Devolución Indebida.

II. De la contestación a la demanda.

Corrido en traslado y citada legalmente la Autoridad demandada, en tiempo hábil se apersona Daney David Valdivia Coria Director Ejecutivo General a.i. de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien por memorial de fs. 70 a 75, contesta a la demanda en forma negativa, expresando en síntesis lo siguiente:

La Autoridad demandada menciona que corresponde considerar que EMIRSA, mediante Declaraciones Únicas de Devolución Impositiva a las Exportaciones F_1137, realizó la solicitud de CEDEIM por los periodos de enero, febrero, marzo, abril, julio y agosto de 2008, por un importe de IVA solicitado, asimismo se evidencia que realizó la determinación del valor FOB exportado de donde se establece el importe máximo, así también se tiene de respaldo las facturas comerciales de exportación; pólizas de exportación conforme al detalle consignado en la Resolución Jerárquica, también se evidencia que cursa en antecedentes la documentación de respaldo a las exportaciones, tales como Certificado de Ensayes, boletas de garantía, ahora si bien solo se evidencia en antecedentes los Certificados de Salida de las Pólizas de Exportación C-17949 y C-15911, de la revisión de la documentación presentada por el contribuyente en la instancia de Alzada, se evidencia que se adjuntan los Certificados de Salida y los Air Waybill de todas las facturas de Exportación y DUE, asimismo en cumplimiento del Artículo 174 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, se adjuntó el detalle de las DUI (Declaraciones de admisión temporal para perfeccionamiento activo) que se cancelan y consignan el coeficiente del valor aplicado a las mercancías exportadas, señalando el lote, partida arancelaria y los reportes de exportaciones-producto, mismos que se incluyen en la Resolución Administrativa No. 36/07. Por lo anterior se puede establecer que lo dispuesto en el Artículo 89 de la Ley N° 1990, fue cumplido por EMIRSA, es decir, que la mercancía fue efectivamente exportada a territorio extranjero, bajo un régimen definitivo, cumpliendo formalidades dispuestas en el Artículo 136 del Reglamento a la Ley General de Aduanas. Por otra parte, cabe señalar que conforme señala la normativa vigente en la materia, constituyen en "mercancías" los bienes cuya salida y entrada del y hacia el territorio nacional se encuentra sujeta al control de la Aduana Nacional; éstas, se encuentran clasificadas en el "Arancel Aduanero de Importaciones de Bolivia", el cual contempla en su subpartida 7108.12.00.00 "los demás formas en bruto", al "oro en bruto", y la subpartida 7106.91.20.00, a la "plata en bruto semilabrada". De esta forma se descarta lo señalado por el SIN en sentido de que el oro y la plata en bruto exportados por EMIRSA no constituyen me4cancías y, por tanto, en los hechos no se habría realizado propiamente una exportación, toda vez que dicho bien pese al estado de procesamiento en el que se encuentre-se encuentra comprendido en el Arancel Aduanero, estando sujeto control de la Aduana Nacional, siendo que su salida definitiva de territorio nacional se ajusta a lo previsto en el Artículo 98 de la LGA; consecuentemente, independientemente al hecho de que la mercancía vaya a someterse a un nuevo proceso productivo en el país de destino de la mercancía, bajo las disposiciones legales se afirma que, en el presente caso, se configuró la exportación, asimismo la normativa en materia de devolución impositiva no contempla aspecto alguno referido al grado de elaboración que debe tener un bien para efectos de la SDI;

consecuentemente, la norma no prevé que la devolución impositiva verse únicamente sobre "productos finales", no siendo procedente en caso de exportación de materias primas o bienes intermedios.

Respecto a que en el presente caso no se cumplió con las previsiones del Artículo 3 de la Ley N° 1489, dado que los bienes no son vendidos a VALCAMBI S.A. sino que son comercializados posteriormente se considera que se trata de una interpretación propia de la Administración Tributaria, debiendo tomarse en cuenta que la relación que el citado Artículo hace entre el concepto de exportación definitiva (es decir no temporal) y la comercialización fuera de territorio aduanero nacional versa sobre la idea de que un bien que es vendido al exterior permanecerá definitivamente fuera del señalado territorio aduanero nacional y no reingresará nuevamente al mismo. Consecuentemente, el concepto de que el bien permanezca definitivamente fuera del territorio aduanero va ligado a la finalidad misma de la norma, es decir, el evitar la exportación de componentes impositivos, toda vez que la exportación de bienes no genera débito fiscal , imposibilitándose así la compensación del crédito fiscal emergente de las compras de bienes y servicios relacionados a la actividad exportadora (conforme prevé el Artículo 11 de la Ley N° 843), situación que financieramente repercutirá en el precio del bien exportado. Asimismo, resulta importante mencionar que la lectura e interpretación de un Artículo debe realizarse en el contexto de las demás disposiciones de un cuerpo legal; en el presente caso, no resulta factible abstraer el texto del Artículo 3 de la Ley 1489 del resto de los Artículos de la Ley, los cuales tratan: la definición (por oposición) de exportación temporal, concepto de exportación en función al ingreso a zonas francas; la lista de situaciones que no constituyen exportación; tratamiento tributario arancelario; entre otros. De igual manera, cabe resaltar el hecho de que las disposiciones reglamentarias a la devolución impositiva ligan al cumplimiento de formalidades contempladas para la exportación en los términos que establece la Ley N° 1990 y su reglamentación, buscando establecer mecanismos que permitan comprobar que los bienes salieron efectivamente del territorio nacional. Por lo expuesto se tiene que EMIRSA cumplió con la normativa necesaria para la solicitud de CEDEIM, al haber presentado todos los documentos necesarios que evidencian la Exportación Definitiva realizada.

En cuanto a la falta de contratos con los compradores finales y valor FOB declarado en el formulario 1137, cabe señalar que el concepto de contrato, no contempla únicamente convenciones realizadas a través de un documento escrito, sino que versa sobre todo acuerdo de voluntades entre dos partes, en este marco debe diferenciarse que la existencia de un documento escrito incluso revestido de ciertas formalidades, puede ser exigida por disposiciones normativas, a efectos del cumplimiento de requisitos fijados para determinado trámite, consecuentemente, en materia de devolución impositiva, se tiene que la exigencia de un contrato entre vendedor y comprador se establece únicamente para efectos del Artículo 10 del D.S. No. 25465.

Respecto a la falta de interpretación de la realidad económica de las solicitudes de CEDEIM, corresponde indicar que el Artículo 12 de la Ley N° 1489, modificado por el Artículo 1 de la Ley N° 1963, respecto a la

adopción del denominado principio de neutralidad impositiva, establece que los exportadores de mercancías y servicios sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de Impuestos Internos al consumo y de los aranceles, incorporados a los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. Asimismo lo referido en el Artículo 13 de la Ley N° 1489, como mecanismo destinado a evitar la señalada exportación de componentes impositivos dispone la devolución de un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en el costo de las mercancías exportadas, en consecuencia resulta claro que la devolución impositiva es un mecanismo destinado únicamente a evitar que el crédito fiscal emergente de las compras vinculadas a la actividad exportadora no repercutan en el producto exportado, es decir, no se exporten componentes impositivos, como efecto de la no generación de débito en las ventas destinadas a la exportación, bajo este marco, resulta importante considerar que la norma tributaria, bajo el mencionado método de interpretación de la realidad económica debe ser interpretada en función a la intención con la que fue concebida, es decir a efectos de gravar determinadas expresiones de capacidad contributiva, más allá de las figuras legales que deba utilizar como elementos para definir el acaecimiento del hecho generador, por tanto, se tiene presente que siendo que la figura de la exportación corresponde a una definición legal fijada por otra área del derecho, la forma puede prescindirse observándose si se cumple o no con la finalidad misma de la norma objeto del presente caso. Consecuentemente se tiene que en el presente caso, tratándose de una SDI y considerando que la finalidad de la devolución impositiva es únicamente la de evitar la exportación de componentes impositivos, se tiene que el hecho de que la mercancía haya salido efectivamente del territorio aduanero nacional, situación que no es cuestionada por la Administración Tributaria implica el cumplimiento de los fines de la norma, situación contraria se produciría en el caso de que, pese a existir la documentación y contarse con una exportación meramente formal, se compruebe que dicha operación no existió, resultando válido prescindir de la forma para evidenciar si la operación tiene o no sustento, adicionalmente siendo que los presupuestos del Parágrafo II del Artículo 8 de la Ley 2492 facultan a la Administración Tributaria prescindir de las formas jurídicas cuando se incurra en situaciones tales como el fraude de Ley (simulación) o abuso de derecho corresponde a la misma demostrar de qué forma las figuras empleadas tienen la única finalidad de buscar ventajas fiscales, siendo contrarias a las normas impositivas, situación que en el presente caso por todo lo señalado anteriormente no se produjo.

II. 1. Petitorio.

Solicita se dicte sentencia declarando improbada la demanda, manteniendo firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1182/2013.

III ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

Que, el 24 de diciembre de 2012 la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, emitió la Resolución Administrativa mediante Órdenes de Verificación Nos. 0009OVE00016, 0009OVE00097, 0009OVE00148, 0009OVE00186,

0009OVE00651 y 0009OVE00643, todos de fecha 3 de enero de 2012, por la que se establece como importe indebidamente devuelto el monto de UFV 25.675.586.- equivalentes a Bs. 46.198.338.-, monto que comprende el Impuesto Indebidamente Devuelto, Mantenimiento de Valor, Intereses y Mantenimiento de Valor del Crédito Comprometido (Restitución Automática), emergente de las Órdenes de Verificación Externa en los Periodos Fiscales enero/2008, febrero/2008, marzo/2008, abril/2008, julio/2008 y agosto/2008 por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), al contribuyente Empresa Minera Inti Raymi S.A., en estricta observancia de lo establecido por el Art. 128 de la Ley 2492 y Art. 19 Numeral 1 Caso 2 Inc. c) de la Resolución Normativa de Directorio No. 10.0037.07 de 14 de diciembre de 2007, conminando además al contribuyente al pago por concepto de Impuesto Indebidamente Devuelto, Mantenimiento de Valor, Intereses y Mantenimiento de Valor del Crédito Comprometido (Restitución Automática), debidamente notificado con dicha el sujeto pasivo interpuso el correspondiente Recurso de Alzada impugnando la Resolución Administrativa de Devolución Indebida, luego de realizados los trámites pertinentes el Recurso es resuelto mediante la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0518/2013, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de La Paz que resolvió Revocar Parcialmente la Resolución Administrativa de Devolución Indebida, dejando sin efecto el importe de Bs. 24.435.519.- observado como IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido automáticamente por los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, julio y agosto 2008; manteniendo firme y subsistente el importe de Bs. 18.108.- por concepto de IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido automáticamente por depuración de crédito fiscal no vinculado a la actividad exportadora, correspondiente a los periodos fiscales enero, febrero, marzo, abril, julio y agosto 2008, en conocimiento de dicha determinación, la Gerencia de Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales interpuso en contra de la citada Resolución el Recurso Jerárquico, por lo que el 23 de julio de 2013 la Autoridad demandada emite la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1158/2013 por la cual confirma la Resolución ARIT-LPZ/RA0518/2013, acto administrativo que dio lugar al presente proceso contencioso administrativo.

2. En el curso del proceso contencioso administrativo, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354-II y III del Código de Procedimiento Civil.

3. Concluido el trámite se decretó autos para sentencia.

IV DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA.

Establecidos los antecedentes de hecho y de derecho, a efecto de pronunciar resolución, se desprende que el objeto de controversia, se circunscribe al siguiente hecho puntual:

1.- Si la Resolución de Recurso Jerárquico No. 1158/2012 (sic), interpreta erróneamente el Artículo 98 de la Ley 1990 y el Artículo 136 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, al no considerar lo dispuesto por el Artículo 3 de la Ley 1489.

2.- Sobre la falta de contratos con los compradores finales y el valor FOB declarado en el formulario 1137.

3.- Si la Autoridad demandada viola el inciso a) del parágrafo II del Artículo 8 de la Ley Nº 2492, al no interpretar la realidad económica de las solicitudes de CEDEIM´s de EMIRSA.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

1.- Si la Resolución de Recurso Jerárquico No. 1158/2012, interpreta erróneamente el Artículo 98 de la Ley Nº 1990 y el Artículo 136 del Reglamento a la Ley General de Aduanas, al no considerar lo dispuesto por el Artículo 3 de la Ley Nº 1489.

El Artículo 98 de la Ley General de Aduanas señala: *"Exportación Definitiva es el régimen aduanero aplicable a las mercancías en libre circulación que salen del territorio aduanero y que están destinadas a permanecer definitivamente fuera del país, sin el pago de los tributos aduaneros, salvo casos establecidos por Ley"*. Y el Articulo 136 del reglamento a la Ley General de Aduanas dispone: *"(INICIO Y ETAPAS DEL DESPACHO ADUANERO DE EXPORTACIÓN).- Los despachos aduaneros de exportación podrán tramitarse directamente por los exportadores o a través de un Despachante de Aduana y se iniciarán con la presentación de la declaración de mercancías de exportación. Dicha presentación podrá efectuarse por escrito o por medios electrónicos, acompañando la siguiente documentación: a) Factura comercial. b) Lista de empaque, cuando corresponda. c) Autorización de sustancias controladas, cuando corresponda. d) Autorizaciones previas o certificaciones, cuando corresponda. El proceso de despacho aduanero de exportación tiene las siguientes etapas: a) La elaboración de la declaración de mercancías de exportación y su presentación por medios manuales o electrónicos a cargo del exportador o por el Despachante de Aduana, y b) El control de cumplimiento de las formalidades aduaneras de despacho, a cargo de la administración aduanera. Dichas formalidades comprenden:*

> *La validación de la información contenida en la declaración de mercancías de exportación que deberá ser completa y correcta. 2. La verificación del pago de tributos, cuando corresponda. 3. La aceptación de la declaración de mercancías de exportación, expresada en la asignación de número de trámite. 4. La presentación de las mercancías ante la administración aduanera para la aplicación del sistema selectivo o aleatorio. 5. La presentación, admisión y numeración del manifiesto internacional de carga en la administración aduanera. 6. La verificación de la salida física de las mercancías mediante la emisión del correspondiente Certificado de Salida, por parte del concesionario de depósito aduanero. En las administraciones aduaneras de aeropuerto y donde no exista concesionario de depósito aduanero, el Certificado de Salida será emitido por la administración aduanera".*

El argumento central de esta controversia radica en el hecho de que la Administración Tributaria sostiene que los bullones de oro y plata para ser consideradas mercancías debe ser un objeto que se encuentre listo

para ser comercializado (vendido), consecuentemente debe existir un comprador final toda vez y siempre de acuerdo a lo señalado por la entidad demandante a los bullones de oro y plata les faltaba el proceso de refinación, por tanto los bullones de oro y plata que habrían salido de nuestras fronteras no eran todavía una mercancía, puesto que estaba como se dijo líneas arriba sujetos a un proceso de refinación por parte del consignatario VALCAMBI que no es el comprador final, por lo que no puede considerarse una exportación definitiva

De la revisión de antecedentes se tiene que la Empresa Minera Inti Raymi S.A., Mediante Declaraciones Únicas de Devolución Impositiva a las Exportaciones F-1137, realizó la solicitud de CEDEIM por los periodos de enero, febrero, marzo, abril, julio y agosto de 2008 con No. de Orden 2932205163, 2932211920, 2932218214, 2932227534, 2932330785 y 2932337318, por un importe total del Impuesto al Valor Agregado (IVA) solicitado de Bs. 24.453.627, solicitud respaldada por las facturas comerciales de exportación; pólizas de exportación, así también cursa el Certificado de Ensayes, boletas de garantía, Certificados de Salida y los Air Waybill (hoja de ruta área), además de haberse adjuntado el detalle de las DUI.

Sin embargo de la documentación y de la normativa citada precedentemente se tiene que la mercancía (bullones de oro y plata), fue exportada a territorio extranjero bajo un régimen definitivo, por lo que no resulta ser evidente lo aseverado por la entidad demandante en sentido de que el oro y la plata en bruto no constituyen mercancías, toda vez que el hecho de que la mercancía vaya a ser refinada en el país de destino no quiere decir bajo ningún argumento que no se haya configurado la exportación, máxime si tenemos en cuenta que si el exportador efectúa la refinación en otro país ése proceso productivo e incremento del valor agregado de ninguna manera puede ser atribuido al país exportador, debido a que el mejoramiento o transformación se está efectuando fuera de territorio aduanero nacional, más aún si la exportación se encuentra en el régimen de la exportación es definitiva.

Referente a que no se hubiera considerado lo dispuesto por el Artículo 3 de la Ley N° 1482 dicha disposición señala lo siguiente: *"Se define como exportación definitiva de mercancías y servicios todo acto por el cual mercancías o servicios, son comercializados fuera del territorio aduanero. Las mercaderías que retornen al territorio aduanero pagarán los derechos arancelarios y se devolverán los valores actualizados de los beneficios recibidos"*, la normativa citada define claramente la importación definitiva, siendo todo acto por el cual mercancías o servicios, son comercializados fuera del territorio aduanero.

Es necesario dejar sentado que el art. 4 de la Ley General de Aduanas respecto al territorio aduanero señala lo siguiente: *"El territorio aduanero, sujeto a la potestad aduanera y la legislación aduanera boliviana, salvo lo dispuesto en Convenios Internacionales o leyes especiales, es el territorio nacional y las áreas geográficas de territorios extranjeros donde rige la potestad aduanera boliviana, en virtud a Tratados Internacionales suscritos por el Estado boliviano.*

Para el ejercicio de la potestad aduanera, el territorio aduanero se divide en Zona

Primaria y Zona Secundaria.

La Zona Primaria comprende todos los recintos aduaneros en espacios acuáticos o terrestres destinados a las operaciones de desembarque, embarque, movilización o depósito de las mercancías; las oficinas, locales o dependencias destinadas al servicio directo de la Aduana Nacional, puertos, aeropuertos, caminos y predios autorizados para que se realicen operaciones aduaneras. También están incluidos en el concepto anterior los lugares habilitados por la autoridad como recintos de depósito aduanero, donde se desarrollan las operaciones mencionadas anteriormente.

La Zona Secundaria es el territorio aduanero no comprendido en la zona primaria, y en la que no se realizarán operaciones aduaneras. Sin embargo, la Aduana Nacional realizará, cuando corresponda, las funciones de vigilancia y control aduanero a las personas, establecimientos y depósitos de mercancías de distribución mayorista en ésta zona".

Lo citado concuerda plenamente con lo establecido por el Artículo 98 de la Ley General de Aduanas articulado que fuera glosado líneas arriba estableciendo que la exportación definitiva se da cuando las mercancías salen de territorio aduanero y que están destinadas a permanecer definitivamente fuera del país, es decir, que la Exportación Definitiva se consolida con la salida de mercancías del territorio aduanero nacional definitivamente, hecho acontecido en el presente caso.

2.- Sobre la falta de contratos con los compradores finales y el valor FOB declarado en el formulario 1137.

Sobre la controversia en cuestión la entidad demandante sostiene que para que exista una exportación definitiva, debe existir un producto terminado susceptible de ser vendido, conforme a la definición del Artículo 3 de la Ley 1489, la misma debe efectuarse mediante un contrato con el comprador final, sin embargo dentro del proceso administrativo llevado a cabo en la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria el contribuyente señaló que la exportación de lingotes de oro y plata los cierra y concreta verbalmente y en lo que respecta al valor "FOB" el vendedor está obligado a poner la cosa a bordo del barco o medio de transporte indicado, efectuando por su cuenta los gastos, impuestos, derechos y otros que se causen hasta el momento de la entrega al transportador y a obtener los documentos inherentes para entregarlos al comprador o a su representante, el comprador en este caso está obligado, además de pagar el precio en la forma convenida a correr con el flete, seguro y demás gastos desde el momento de su embarque, debe distinguirse que los documentos de exportación reflejan que el consignatario es la refinería VALCAMBI que es parte del proceso productivo, por tanto la venta del oro se efectiviza o concreta en otro espacio del mercado con precios que no están reflejados ni en las facturas ni en el valor "FOB".

Sobre el contrato el Código Civil en el art. 450 refiere lo siguiente: "***(Noción)*** *Hay contrato cuando dos o más personas se ponen de acuerdo para constituir, modificar o extinguir entre sí una relación jurídica".*

La doctrina refiere que el Contrato es un término con origen en el vocablo latino contractus que nombra al convenio o pacto, ya sea oral o escrito, entre partes que aceptan ciertas obligaciones y derechos sobre una materia determinada.

En cuanto a la exigencia de un contrato entre vendedor y comprador se tiene que en materia de devolución impositiva, se tiene que ésta se establece únicamente para efectos del Artículo 10 del D.S. 25465 que señala: *"(IMPUESTO AL VALOR AGREGADO).- La devolución o reintegro del crédito fiscal a los exportadores del sector minero metalúrgico se efectuará, conforme a los criterios señalados en el artículo 3 del presente decreto supremo, excepto en lo referente al monto máximo de devolución, que en este caso será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización. De no estar estos últimos explícitamente consignados en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco por ciento (45%) del valor oficial de cotización. Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal"*, normativa que no prevé de ninguna manera el rechazo de la SDI (Solicitud de Devolución Impositiva).

En cuanto a lo concerniente al valor "FOB", la Autoridad demandada en la Resolución cuya revocatoria se pretende con la presente acción en el numeral xi señala: *"Continuando con el análisis respecto a esta variación de precios a los cuales hace referencia la Administración Tributaria, se observa que en la liquidación y llenado de las Facturas de Exportación, al peso neto del bullon de oro y plata, expresado en Kilogramos se le multiplica el porcentaje de la Ley del mineral, y siendo que la Ley en minería se refiere al grado de concentración del metal en el mineral, este resultado muestra la cantidad en peso de metal fino, a este valor se aplica la cotización oficial, recabado del Ministerio de Minería, obteniendo finalmente el Valor Bruto, al cual se reducen los gastos de realización para obtener el Valor Neto o Valor FOB que se muestra en el Código 22 de las Declaraciones Únicas de Exportación; asimismo, de la revisión de las Facturas de Exportación se evidencia que en la liquidación de las mismas, si se considera la Ley de mineral, adjunta como respaldo de este valor un "Certificado de ensayes" por Factura de exportación cuya se hace necesario nuevamente hacer la revisión de los antecedentes administrativos adosados en los anexos, de la revisión de las facturas de exportación se tiene que en la liquidación de las mismas, considerando la Ley del mineral como respaldo de este valor un Certificado de ensayes por factura de exportación, y obtiene el peso fino, valor que multiplica por la cotización oficial del mineral, calculando de esta manera el Valor Bruto, que restando los gastos de realización, siendo estos los gastos de tratamiento y refinación, supervisión y ensayes, transporte y seguros, se obtiene el valor FOB inserto en el código 22 de las Pólizas de Exportación".*

Y en el numeral xii señala: *Asimismo, si bien es evidente la fluctuación del mineral, alegado por la Administración Tributaria, también es cierto que para la determinación del Valor Bruto y con este, el Valor FOB de las exportaciones, se utilizó la Ley del mineral para el cálculo del peso concentrado del metal a la fecha de la exportación; conforme el Papel de Trabajo de la Administración Tributaria denominado: "Determinación de Valor FOB exportado (Valor FOB exportado menos Valor Agregado)", cuyo objetivo fue el determinar el importe objeto de devolución (Valor FOB) y que el mismo este declarado correctamente en el F-1137, se concluye que no se tienen observaciones, además que el valor FOB IVA Exportaciones de Bs. 32.420.732.- es superior al Crédito Fiscal comprometido de Bs. 24.453.627.- tomando en cuenta como importe solicitado este último al ser el menor".*

Criterio que es compartido por este Tribunal Supremo toda vez que los importes, cantidades y precios por los que se solicitó la devolución impositiva son los expuestos en la documentación que cursa en los anexos del proceso.

3.- Si la Autoridad demandada viola el inciso a) del parágrafo II del Artículo 8 de la Ley Nº 2492, al no interpretar la realidad económica de las solicitudes de CEDEIM´s de EMIRSA.

La norma puntualizada en la controversia indica: *"a) Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro".*

La Administración Tributaria sostiene que la Autoridad demandada viola la norma citada precedentemente cuando hace referencia a que la solicitud de Devolución Impositiva se perfecciona cuando existe la venta del metálico al comprador final conforme lo prevé el Artículo 3º de la Ley 1489 es decir las mercancías o servicios son comercializados fuera del territorio aduanero no cuando todavía es parte del Proceso Productivo, consiguientemente lo que hace el Contribuyente es anticipar la Solicitud de Devolución Impositiva (SDI) por volúmenes o cantidades que difieren del volumen vendido, toda vez que como efecto del proceso de Refinación la cantidad de producto originalmente extraído de territorio nacional para su refinación y declarado en la DUI, difiere del volumen de venta real, por tanto el Contribuyente no puede beneficiarse con la devolución impositiva, toda vez que la realidad económica de los hechos es distinta a la declarada por la Empresa fiscalizada.

El autor Alfredo Benítez Rivas en su libro Derecho Tributario pág. 116-117, haciendo referencia al precepto de la norma citada líneas arriba señala: *"Destacase en este precepto que las formas jurídicas deben ser "manifiestamente inapropiadas o atípicas" a la realidad económica subyacente, es decir, revelando una discordancia y falta de coincidencia entre la "intentio facti" (intención empírica) y la "intentio juris" (intención jurídica), elementos éstos de la voluntad, que deben concurrir necesariamente en la realización de un negocio o acto jurídico.*

Esta voluntad de ambas partes, encaminada a lograr sus respectivos propósitos, es lo que doctrinalmente en derecho se conoce con la expresión latina "intentio facti" o sea la voluntad de realizar un hecho o un negocio jurídico. Normalmente la "intentio facti" y la "intentio juris" coinciden.

Podría ocurrir que una persona que no tiene herederos, dispone en su testamento que su casa (bien inmueble sujeto a registro) pase a propiedad de un primo hermano; en tal caso, la ley tributaria en materia de sucesiones, establece que la transmisión a un pariente colateral de segundo grado, debe pagar el impuesto del 20% sobre el valor de dicha propiedad, más el 3% del impuesto a las transacciones (IT), sobre la misma base imponible, la incidencia de ambos tributos por la transmisión alcanza el 23%. De procederse con el pago correspondiente, se da plena coincidencia entre la "intención o voluntad fáctica o empírica" de la persona de transmitir el bien inmueble con la "intención jurídica" de someter tal acto al régimen tributario establecido por la Ley de Sucesiones y Transmisiones gratuitas.

Al contrario, si por equivocado consejo de su abogado o contador, éstos le dicen que para evitar pago tan excesivo simule un contrato de compraventa con el primo, ya que esta operación sólo está gravada con el IT ahorrándose así la suma que correspondería al impuesto del 20%, se da una discordancia entre ambas voluntades. Si se elige esta última opción, adoptando la forma jurídica de compraventa (intentio juris") que no responde a la realidad económica subyacente en la transmisión (intentio facti), para el derecho tributario prevalece la voluntad fáctica, y el sujeto pasivo deberá reintegrar la diferencia del impuesto debido con multa y accesorios, sin perjuicio de la validez de la transmisión a efectos civiles. Por ello la Administración tributaria, no necesita de ninguna acción de declaración de nulidad del acto de transmisión y su deber es aplicar directamente la ley tributaria por evasión del impuesto.

Lo fundamental en relación a la doctrina de la interpretación económica, radica entonces en que los hechos gravados, es decir, los hechos sometidos a tributos en general, son elegidos por el legislador y expresados en una norma legal en razón de sus funciones económicas, y no sólo en razón de las formas jurídicas (en este caso inapropiada y atípica), que hubieren adoptado los contribuyentes".

Así mismo en correspondencia con la doctrina glosada en lo que se refiere a los hechos sometidos a tributos en general, son elegidos por el legislador y expresados en una norma legal corresponde citar al Artículo 12 de la Ley N° 1489, modificado por el Artículo 1 de la Ley N° 1963 que señala: *"Los exportadores de mercancías y servicios, sujetos de la presente Ley, recibirán la devolución de los impuestos internos al consumo y de los aranceles sobre insumos y bienes incorporados en las mercancías de exportación, considerando la incidencia real de éstos en los costos de producción, dentro de las prácticas admitidas en el comercio exterior, basadas en el principio de neutralidad impositiva"*, y el Artículo 13 de la misma norma señala: *"Con el objeto de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en el costo de las mercancías exportadas. La forma y las modalidades de dicha devolución, serán*

reglamentadas por el Poder Ejecutivo sobre la base de lo previsto en el último párrafo del artículo 11° de la Ley N° 843".

Concluyéndose que la norma tributaria bajo el método de interpretación de la realidad económica debe ser interpretada en función a la intención con la que fue concebida, por lo que habiéndose efectuado la Solicitud de Devolución Impositiva y considerando que la finalidad de la devolución impositiva es únicamente la de evitar la exportación de componentes impositivos se tiene de que el hecho de que la mercancía haya salido efectivamente del territorio aduanero nacional, implica el cumplimiento de los fines de la normativa citada.

IV.4. Conclusiones.

Del análisis precedente, éste Tribunal Supremo habiendo verificado los actos administrativos sobre los que la autoridad jurisdiccional ejerce control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, determina que la Autoridad General de Impugnación Tributaria al haber pronunciado la Resolución ahora impugnada no ha causado agravio alguno a la Administración Tributaria, por lo que conforme a los fundamentos expuestos corresponde confirmar la resolución de recurso jerárquico.

POR TANTO: La Sala Plena a del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 4 y 6 de la Ley No. 620 de 29 de 1iciembre de 2014 y, lo dispuesto en los arts. 778 y 781 del Código Procedimiento Civil, declara **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa de fs. 50 a 57, de obrados interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, declarándose firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT R.J. No. 1158/2013 de 23 de julio, pronunciada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscriben la Magistrada Rita Susana Nava Durán, el Magistrado Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

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

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA PLENA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2017
SENTENCIA Nº 94 FECHA 13 de mayo 20
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2017
Dra. Rita S. Nava Duran
Dr. Antonio G. Campero Segovia.
VOTO DISIDENTE:

MSc. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

VOTO DISIDENTE

La suscrita Magistrada, presenta su voto disidente a la **Sentencia Nº 94/2017** de **Exp. 913/2013** que declara **IMPROBADA** la demanda de la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Servicio de Impuestos Nacionales representada por Juan Carlos Mendoza Lavadenz contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Ernesto Rufo Mariño Borquez, según los siguientes fundamentos:

1. FUNDAMENTACION DEL VOTO DISIDENTE

1. Conforme al objeto de controversia, del que se disiente es el referido a: *"Sobre la falta de Contratos con los compradores y el valor FOB declarado en los formularios 1137"*, se debe considerar:

a) Sobre éste punto de controversia, se debe necesariamente hacer referencia a la sucesión de normas que se han dado sobre la materia, en ese sentido se tiene en primer lugar, la Ley Nº 1963 de 23 de marzo de 1999 (Ley de Modificación de la Ley 1489 relacionada a temas impositivos aduaneros) que es su art. 2 al modificar el art. 13 de la Ley 1489 dispone: *"Con el objetivo de evitar la exportación de componentes impositivos, el Estado devolverá a los exportadores un monto igual al Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado, incorporado en los costos y gastos vinculados a la actividad exportadora. La forma y modalidades de dicha devolución serán reglamentadas por el Poder Ejecutivo, de acuerdo con el segundo párrafo del Artículo 11 de la Ley Nº 843"*. En segundo lugar, se tiene que la anterior norma fue reglamentada en materia de exportaciones mineras en los arts. 3 y 10 del D.S. 25465 (Reglamento para la Devolución de Impuestos a las Exportaciones de 23 julio de 1999), que determinan los siguientes aspectos: 1) La devolución o reintegro del crédito fiscal a los exportadores del sector minero metalúrgico será equivalente a la alícuota vigente del IVA aplicada a la diferencia entre el valor oficial de cotización del mineral y los gastos de realización; 2) De no estar explícitamente consignados los gastos de realización en la declaración de exportación, se presume que los gastos de realización son el cuarenta y cinco por ciento (45%) del valor oficial de cotización; 3) Los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal; 4) Se entenderá como costo, el pago total que se hubiere realizado por su importación o compra en mercado interno; y en tercer lugar, el Servicio de Impuestos Nacionales con la faculta de reglamentación aspectos impositivos, emitió la RND 10-0032-07 que en su artículo 1 parágrafo XVI, modifica el parágrafo V del Artículo 10 de la Resolución Normativa de Directorio10-0016-07 de 18 de mayo de 2007, estableciendo: "*V. Las facturas o notas fiscales con la Característica Especial Facturación Comercial de Exportación (ver anexo 5), deberán consignar la misma información establecida en el parágrafo I del presente Artículo (excepto la del inciso c del numeral 4 del mismo parágrafo), adicionando mínimamente los siguientes datos: El INCOTERM utilizado en la operación de comercio exterior; El valor FOB Frontera de acuerdo a lo establecido en la normativa aduanera vigente; Otros costos como el Flete de transporte interno y seguros hasta la Frontera de Salida; Detalle de la mercancía exportada por producto, considerando la nomenclatura NANDINA, cantidad y precio unitario. El exportador podrá adecuar el formato, información a consignar, moneda e idioma de la información de los incisos e), f) y g) del numeral 4 del mismo parágrafo, en función a las particularidades y necesidades de la actividad".*

b) Queda claro entonces, que en materia de devolución del IVA en el caso de exportaciones mineras, los gastos de realización consignados en la declaración de exportación deben estar respaldados por las condiciones contratadas por el comprador del mineral o metal y que el art. 10 última parte del D.S. D.S. 25465 (Reglamento para la Devolución de Impuestos

a las Exportaciones de 23 julio de 1999 con las modificaciones de 2001 y 2002) no hace excepción sobre ventas esporádicas con tonelajes mínimos y disposiciones internas en el Reglamento Interno de cada Empresa Minera para no respaldar los gastos de realización con los correspondientes contratos de compra venta. Asimismo, al ser las exportaciones mineras un caso especialmente previsto en la legislación de exportación, no se admite que las facturas de exportación valgan como contratos al tenor del citado art. 10 última parte del D.S. 25465.

Por lo anteriormente señalado, se considera que debe declararse probada la demanda.

FALLO QUE DEBE TENER LA SENTENCIA

En base a la fundamentación jurídica y de hecho precedente, la Magistrada que firma al pie, considera que debe declararse **PROBADA LA DEMANDA** de fs. 50 a 57, interpuesta por la Gerencia de Grandes Contribuyentes de Servicio de Impuestos Nacionales representada por Juan Carlos Mendoza Lavadenz contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, debiendo revocar en parte la Resolución Jerárquico AGIT-RJ 1158/2013 de 23 de junio, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y firme y subsistente la Resolución Administrativa de Devolución Indebida.

Sucre, 13 de marzo del año 2017

Dra. Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA