Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA * Sucre - Bolivia *

SALA PLENA

10

8-9-16
18:00

SENTENCIA: 231/2016.
FECHA: Sucre, 14 de junio de 2016.
EXPEDIENTE Nº: 50/2013.
PROCESO : Contencioso Administrativo.
PARTES: Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.
MAGISTRADA RELATORA: Maritza Suntura Juaniquina.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa cursante de fs. 51 a 58 vta., interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes (GRACO) La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), representada por Marco Antonio Aguirre Heredia, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1007/2012 de 22 de octubre, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria (AGIT), representada por Julia Susana Ríos Laguna; la contestación de fs. 91 a 94 vta., la réplica de fs. 99 a 102; dúplica que cursa de fs. 109 a 110, antecedentes del proceso y de emisión de la Resolución impugnada.

I. CONTENIDO DE LA DEMANDA

I.1. Antecedentes de hecho de la demanda.

La Gerencia GRACO La Paz del SIN, señala que el 31 de octubre de 2012 fue notificada con la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1007/2012 de 22 de octubre, emitida por la autoridad demandada, resolviendo el recurso jerárquico interpuesto contra la Resolución de Alzada ARIT-LPZ/RA 0555/2012 de 25 de junio, la cual resolvió el recurso de alzada interpuesto por el contribuyente, Empresa Minera Inti Raymi S.A. (EMIRSA), en contra de la Resolución Administrativa de Devolución Indebida No. 21-0020-2011 de 28 de diciembre de 2011, estableciendo esta última como importe indebidamente devuelto el monto de UFV's. 27.951.219.- (veintisiete millones novecientos cincuenta y un mil doscientos diecinueve 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda) equivalentes a Bs. 48.000.071.- (cuarenta y ocho millones setenta y un 00/100 Bolivianos), 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 Nos. 0008OVE0050, 0008OVE0084, 0008OVE0186, 0008OVE0280, 0008OVE0423; por lo que se habilita la posibilidad de interposición de demanda contencioso administrativa en contra de la Resolución Jerárquica mencionada, con base en los arts. 70 de la Ley de Procedimiento Administrativo Nro. 2341 de 23 de abril de 2002 (LPA), 778 y siguientes del Código de Procedimiento Civil (CPC), aplicables en materia tributaria por disposición del art. 74 inc. 2) del Código Tributario Boliviano o Ley 2492 (CTB), así como el art. 10.I de la Ley 212 de 23 de diciembre de 2011 y por consiguiente interponiéndose la demanda contencioso administrativa en tiempo hábil y oportuno.

I.2. Fundamentos de la demanda.

Señaló que, en la Resolución Jerárquica impugnada se interpretó erróneamente el art. 98 de la Ley General de Aduanas Nro. 1990 (LGA) y el art. 136 del Decreto Supremo (DS) 25870 o Reglamento a la Ley General de Aduanas (RLGA), por no considerar lo dispuesto por el art. 3 de la Ley 1489 de 16 de abril de 1993, aclarando 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 Certificados de Devolución Impositiva (CEDEIMS); argumentó que al interpretar la norma tributaria se debe descubrir su verdadero sentido y alcance con relación a los hechos a los cuales se aplica, haciendo mención la aplicación del art. 8 del CTB para interpretar los arts. 12 y 13 de la Ley 1489, modificados por los arts. 1 y 2 de la Ley 1963, llegando a la conclusión de que al estar EMIRSA bajo el Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento de Activo (RITEX), sus exportaciones se perfeccionan con la salida definitiva del país de productos de exportación RITEX, con calidad de mercancías; es decir, ser objeto de comercialización fuera del territorio aduanero, todo esto siguiendo lo establecido por los arts. 3 de la Ley 1489 y 16.III del DS 25706; situación que no se refleja en la realidad, puesto que EMIRSA no produce un bien terminado susceptible de ser comercializado, no pudiéndose considerar al bullón de oro y plata como mercancía, ya que será objeto de un futuro proceso de refinación, luego del cual recién se obtendrá un producto final comercializable y por lo tanto no se configuran los presupuestos establecidos en el art. 3 de la Ley 1489, no haciendo posible la devolución impositiva por no darse una exportación definitiva de mercancías.

Arguye que el valor *"Free On Board"* (FOB) declarado en el formulario 1137, necesariamente debe tener respaldo en un contrato escrito que haga posible su aplicación y que las transacciones millonarias de compraventa internacional se tuvieran que acordar verbalmente, entonces la Cámara Internacional de Comercio (CCI) no hubiera tenido por qué diseñar definiciones estándares de comercio utilizadas con mayor frecuencia en los contratos internacionales de ventas (ICOTERMS), por lo que concluye expresando que la venta internacional y los ICOTERMS definidos en una póliza de exportación responden y requieren de un contrato entre el comprador y el vendedor. Agrega que los documentos de exportación reflejan a la Refinería Valcambi S.A. como destinatario, la cual es parte del proceso productivo, efectivizándose la venta de los minerales refinados en el mercado a precios que no responden a lo expresado en las facturas ni al valor FOB de las pólizas de exportación, siendo éstos valores provisionales y no respondiendo a la realidad económica de los hechos; por lo tanto, EMIRSA no pudo presentar documentos fehacientes que demuestren las ventas a compradores finales los dias que realizaron las exportaciones, por lo

que los valores FOB declarados se encuentran distorsionados respecto de la realidad económica de los hechos.

Finalmente expresa que la AGIT viola el art. 8.II inc. a) del CTB, al no interpretar la realidad económica de las solicitudes de CEDEIM's de la empresa EMIRSA, debido a que el contribuyente pretende beneficiarse con una devolución impositiva anticipada, ya que somete los bullones de mineral exportados a una posterior refinación en el exterior, proceso que dura aproximadamente seis meses, teniendo como producto final lingotes que recién son objetos de comercialización, ya que en realidad no existe une venta, sino solamente un envío al exterior para una prestación de servicio de refinación, llevando a cabo esta actividad dentro de los 180 días otorgados para la permanencia de bienes intermedios y materias primas importadas de acuerdo al régimen RITEX, a efectos que no pagas impuestos a la importación, observándose que el tiempo en que el contribuyente efectúa su solicitud de devolución impositiva es anticipado; todo esto teniendo presente que, EMIRSA tiene como accionista mayoritario a la empresa "*Newmont Mining*", que a su vez es propietaria de la refinería Valcambi S.A. a través de la empresa "*European Gold Refinerías Holding S.A.*", por lo que considera que en realidad no existen contratos escritos de venta por que no se puede vender a sí mismo, ya que todas estas empresas cuentan con un mismo dueño, por lo que mantener subsistente la Resolución Jerárquica impugnada provocaría daño civil al Estado, teniendo en cuenta que el contribuyente percibió por concepto de devolución impositiva mucho más que el pago correspondiente por concepto de impuestos a su actividad comercial, ya que inclusive el Impuesto Complementario a la Minería (ICM) se consideró como pago en cuenta del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE), siendo estos impuestos compensados por el excesivo crédito fiscal obtenido.

I.3. Petitorio.

Concluyó solicitando se declare probada la demanda y se revoque parcialmente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1007/2012 de 22 de octubre, y en consecuencia, se mantenga firme y subsistente la Resolución Administrativa de Devolución Indebida No. 21-0020-2011.

II. De la contestación a la demanda.

La AGIT, se apersonó al proceso y respondió negativamente con memorial presentado el 8 de julio de 2013, que cursa de fs. 91 a 94 vta., señalando que, no obstante que la Resolución Jerárquica impugnada está plena y claramente respaldada en sus fundamentos técnico-jurídicos, cabe remarcar y precisar lo siguiente:

Que respecto de la solicitud de devolución del IVA correspondiente a los períodos diciembre de 2007, enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio de 2006, de la revisión de la documentación aduanera se pudo evidenciar que el régimen aduanero de exportación definitiva fue

desarrollado totalmente, pues cumpliendo con lo dispuesto en el art. 136 del RGLA, el despacho de exportación fue concluido con la emisión de los correspondientes Certificados de Salida-Air Waybill por parte del concesionario de depósito aduanero de la Aduana de Salida: Aduana Aeropuerto de El Alto, lo que respalda la salida física de la mercancía a Suiza, cumpliéndose lo establecido en el art. 98 de la Ley 1990; asimismo señala que, para efectos tributarios y aduaneros, constituyen mercancías los bienes cuya salida y entrada del y hacia el territorio nacional se encuentra sujeta al control de la Aduana Nacional, encontrándose clasificadas en el Arancel Aduanero de Importaciones de Bolivia, siendo que para el caso concreto su subpartida 7108.12.000.00, sobre "Las demás formas en bruto", comprende el oro en bruto, y en la subpartida 7106.91.20.00 se encuentra la plata en bruto semilabrada, ambos códigos arancelarios anotados en el campo 33 de las DUI; y que en este sentido el oro y la plata en bruto exportados por EMIRSA constituyen mercancías, pues independientemente del estado de su procesamiento se encuentran comprendidos en el Arancel Aduanero boliviano y por lo tanto sujetos de control por la Aduana Nacional de Bolivia, dándose lugar a la devolución sin considerar el futuro tratamiento que se les dé.

Respecto del cálculo del Valor FOB de las exportaciones, manifiesta que se utilizó la Ley del Mineral para el cálculo del peso concentrado del metal a la fecha de exportación, aspecto confirmado por los papeles de trabajo de la misma Administración Tributaria sin observaciones, constatando igualmente que la solicitud de devolución impositiva se hizo dentro de los 18 días de plazo computados a partir del primer día hábil del mes siguiente del que se efectuó la exportación y que no se haya solicitado valores por el mismo periodo, por lo que EMIRSA cumplió con la normativa necesaria para la solicitud de CEDEIM, presentando todos los documentos necesarios que respaldan la exportación definitiva, por lo que se desvirtúa lo alegado por la Administración Tributaria acerca de la fluctuación de los precios y que la falta de contratos de venta en la forma extrañada por la misma no constituye causal suficiente para negar de derecho a los CEDEIM's a EMIRSA.

Finalmente, respecto de la vulneración del art. 8.II inc. a) del CTB por no haberse interpretado la realidad económica de los negocios y actividades del contribuyente, se tiene que EMIRSA presentó copia de la Resolución Administrativa N° 40 de 20 de noviembre de 2006, emitida por el Viceministerio de Comercio y Exportaciones, autorizando la internación temporal de materias primas y bienes intermedios, cumpliendo con todos los requisitos del art. 127 de la LGA, el DS 25706 y la Resolución Normativa de Directorio (RND) 01-0033-04; asimismo, se dio cumplimiento con las disposiciones contenidas en el art. 13 del DS 25465 que regula la devolución impositiva, modificado por el art. 1 del DS 26630, que prevé los requisitos y formalidades para la operación de la misma, aspectos concordantes con lo dispuesto en el art. 136 del RLGA; y que en este sentido se evidencia que EMIRSA importa mercancías destinadas al proceso productivo bajo el régimen RITEX, y que tiene como

finalidad la producción de mercancías que son exportadas con carácter definitivo a un destinatario en el exterior, independientemente de que se vaya o no a someter a mayores transformaciones, siendo indiferente que éste se trate del consumidor final o que el mismo vaya a comercializarlo posteriormente o que se trate de un intermediario que compra a nombre de un tercero para ser revendido posteriormente. Igualmente se señala que EMIRSA realiza una exportación a precio fijo y no bajo la modalidad de consignación, ya que los pagos realizados a NEWMONT MINING CORPORATION corresponden al valor FOB de las mercancías consignados en las respectivas Declaraciones Únicas de Exportaciones (DUE's) y no así un precio superior o inferior que podría resultar de una operación de consignación, no estando el valor FOB sujeto a modificaciones, lo cual permite realizar dicha operación en base a un documento que no requiere dosificación y activación por parte de la Administración Tributaria, por lo que no debe sujetarse a las disposiciones contenidas en la RND 10-0016-07.

II.1. Petitorio.

La autoridad demandada, al considerar que el argumento de la demanda no tiene asidero legal, solicitó se declare improbada la misma y se mantenga firme y subsistente la Resolución Jerárquica impugnada en el presente proceso.

En el curso del trámite, se dio cumplimiento al procedimiento de puro derecho señalado por los arts. 781 y 354.II y III del Código de Procedimiento Civil. Presentadas la réplica de fojas 99 a 102, mediante la cual el demandante reitera sus argumentos contenidos en la demanda contencioso administrativa, y la dúplica de fs. 109 a 110 vta., en la que la AGIT únicamente indica este extremo.

III. INTERVENCIÓN DEL TERCERO INTERESADO.

Mediante memorial cursante de fs. 127 a 131, se apersonó la Empresa Minera Inti Raymi S.A. (EMIRSA), en calidad de tercero interesado solicitando se tenga presente que, en respeto de los derechos de igualdad procesal ante la ley, debido proceso y del principio de predictibilidad de las resoluciones, fueron notificados el 17 de junio de 2015 con el Auto Supremo 378/2015 de 3 de junio, dictado por la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, dentro del recurso de casación interpuesto contra la gerencia GRACO La Paz del SIN, como efecto último de la impugnación a la Resolución Administrativa de Devolución Indebida 21-0013-2010 de 16 de agosto, respondiendo el mencionado Auto Supremo a los mismos presupuestos facticos y jurídicos que los que deberán ser resueltos en el presente caso, por lo que en estricto cumplimiento de la SCP 2548/2012 de 21 de diciembre y otras; se debe aplicar la fundamentación jurídica ya emitida a tiempo de dictar la presente demanda.

IV. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS Y PROCESALES.

a) EMIRSA fue notificada el 6 de enero de 2011 con la Orden de Verificación CEDEIM 0008OVE0050, y posteriormente con las Órdenes de Verificación 0008OVE0084, 0008OVE0186, 0008OVE0280 y 0008OVE0423 el 12 del mismo mes y año, bajo la modalidad de verificación posterior CEDEIM, con alcance a la verificación de los hechos, elementos e impuestos relacionados al crédito fiscal comprometido en el periodo y de las formalidades del gravamen arancelario, relacionados a los periodos fiscales de diciembre 2006 y enero, febrero, marzo, abril, mayo y junio 2007, solicitándose igualmente, mediante requerimientos, documentación necesaria para la verificación (fs. 3 a 10 y 15 a 25 de antecedentes administrativos, Anexo 7).

b) El 20 de diciembre de 2011, la Administración Tributaria notificó a EMIRSA con la Finalización de la Verificación Externa Form. 7514, dando a conocer los resultados obtenidos del procedimiento de verificación; consiguientemente, previo informe (fs. 677 a 685 de antecedentes administrativos, Anexo 10), el 28 el diciembre de 2011 se emitió Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0020-2011, estableciendo las siguientes observaciones: las pólizas de exportación no consignan el destinatario final del producto exportado; inexistencia de contratos con el comprador final del producto exportado; inconsistencia de los registros contables proporcionados por el contribuyente; los importes remesados del exterior por la venta del producto exportado no guardan relación con los montos vendidos y acordados; la cantidad de producto originalmente extraído del territorio nacional para su refinación y el declarado en la póliza de exportación, difieren del volumen o cantidad y precio de venta real; los gastos incurridos por concepto de refinación del mineral son considerablemente inferiores a los precios del mercado, situación que demuestra que la refinería Valcambi S.A., no es el consignatario final del producto exportado y forma parte del proceso de producción, y; el contribuyente no utilizó el Régimen de Exportación correcto; estableciendo en contra de EMIRSA un importe indebidamente devuelto por IVA de UFV's. 27.951.219.- (veintisiete millones novecientos cincuenta y un mil doscientos diecinueve 00/100 Unidades de Fomento a la Vivienda) equivalentes a Bs. 48.000.071.- (cuarenta y ocho millones setenta y un 00/100 Bolivianos), por los periodos verificados, instruyendo además el inicio de un proceso sancionador, Resolución notificada el 30 de diciembre de 2011 y que detalla los hechos que dieron lugar a los reparos determinados por la Administración Tributaria y a los posteriores recursos de impugnación (fs. 43 a 50 del cuerpo principal).

c) La señalada Resolución Administrativa de Devolución Indebida N° 21-0020-2011 fue objeto de recurso de alzada interpuesto por EMIRSA, mereciendo la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-LPZ/RA 0555/2012 de 25 de junio, la cual revocó parcialmente la Resolución impugnada, dejando sin efecto el importe de Bs. 26.731.946.- (veintiséis millones setecientos treinta y un mil novecientos cuarenta y seis 00/100 Bolivianos), manteniendo firme

y subsistente el importe de Bs. 53.786.- (cincuenta y tres mil setecientos ochenta y seis 00/100 Bolivianos), ambos por concepto de IVA indebidamente devuelto, más mantenimiento de valor, intereses y mantenimiento de valor del crédito fiscal restituido automáticamente por los periodos verificados (fs. 29 a 42 vta. del cuerpo principal).

d) La Administración Tributaria interpuso el recurso jerárquico contra la Resolución de Alzada mencionada, el cual fue conocido y resuelto por la AGIT, que pronunció la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1007/2012 de 22 de octubre, determinando confirmar la Resolución de alzada, dando este último acto administrativo tributario origen al proceso contencioso administrativo, materia de autos (fs. 4 a 28 del cuerpo principal).

asimismo se apersona EMIRSA en calidad de tercero interesado mediante memorial de fs. 127 a 131, solicitando se tenga presente que, en respeto de los derechos de igualdad procesal ante la ley, debido proceso y del principio de predictibilidad de las resoluciones, fueron notificados el 17 de junio de 2015 con el Auto Supremo 378/2015 de 3 de junio, dictado por la Sala Contenciosa y Contenciosa Administrativa, Social y Administrativa Primera del Tribunal Supremo de Justicia, dentro del recurso de casación interpuesto contra la gerencia GRACO La Paz del SIN, como efecto último de la impugnación a la Resolución Administrativa de Devolución Indebida 21-0013-2010 de 16 de agosto, respondiendo el mencionado Auto Supremo a los mismos presupuestos facticos y jurídicos que los que deberán ser resueltos en el presente caso, por lo que en estricto cumplimiento de la SCP 2548/2012 de 21 de diciembre y otras; se debe aplicar la fundamentación jurídica ya emitida a tiempo de dictar la presente demanda.

V. ANÁLISIS DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO.

La problemática legal sujeta a resolución el presente proceso contencioso administrativo se circunscribe a los siguientes puntos de controversia: **1)** Si se configuraron los presupuestos legales contenidos en los arts. 98 de la LGA, 136 del RLGA y 3 de la Ley 1489, que hacen a la exportación de mercancías de manera definitiva, considerando el régimen RITEX, y si se interpretó correctamente la normativa mencionada; **2)** Si el valor FOB declarado por el contribuyente para la venta de la mercancía responde a la realidad económica de los hechos, puesto que no medió contrato escrito de compra-venta que respalde este extremo y que la factura comercial provisional de exportación no refleja los verdaderos importes sobre ventas a los compradores finales; y, **3)** Si se interpretó la realidad económica de las solicitudes de CEDEIM's del contribuyente de acuerdo al art. 8.II inc. a) del CTB.

IV.1. Sobre el Proceso Contencioso Administrativo

El Proceso Contencioso Administrativo, constituye garantía formal que beneficia al sujeto administrado, librándolo del abuso de poder

que los detentadores del Poder Público, a través del derecho de impugnación contra los actos de la administración le sean gravosos, para lograr el restablecimiento de sus derechos lesionados con la interposición precisamente del proceso contencioso administrativo, en el que la autoridad jurisdiccional ejerce el control de legalidad, oportunidad, conveniencia o inconveniencia de los actos realizados en sede administrativa, el art. 778 del CPC establece que *"el proceso contencioso administrativo procederá en los casos en que hubiere oposición entre el interés público y el privado y cuando la persona que creyere lesionado o perjudicado su derecho privado, hubiere ocurrido previamente ante el Poder Ejecutivo reclamando expresamente el acto administrativo y agotando ante este Poder todos los recursos de revisión, modificación o revocatoria de la resolución que le hubiere afectado".*

Quedando establecida la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo y reconocida la competencia de este Tribunal Supremo, en su Sala Plena, para la resolución de la controversia, por la naturaleza del proceso contencioso administrativo que reviste las características de juicio ordinario de puro derecho en única instancia, no teniendo una etapa probatoria, cuyo objeto es conceder o negar la tutela solicitada por el demandante, teniéndose presente que el trámite en la fase administrativa se agotó en todas sus instancias con la resolución del recurso jerárquico; por consiguiente, se procede a analizar si fueron aplicadas correctamente las disposiciones legales con relación a los hechos expuestos por el demandante y realizar el control judicial de legalidad sobre los actos ejercidos por AGIT y la Administración Tributaria; todo esto al tenor de lo dispuesto por el arts. 6 de la Ley 620.

IV.2. Sobre la exportación de mercancía de forma definitiva bajo el régimen RITEX.

En primer lugar debemos referirnos al art. 3 de la Ley 1489 de 16 de abril de 1993 o Ley de Exportaciones, el cual define a la exportación de mercancías y servicios como *"...todo a 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"*, contenido reiterado en el art. 4 de la misma Ley, aspecto confirmado por el art. 98 de la LGA, que selñala: *"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"*; por tanto se entiende que para que se dé la exportación definitiva de mercancías necesariamente debe operar un negocio jurídico, mediante el cual el exportador dirija el destino de las mismas a una persona natural o jurídica en el exterior, operando así su comercialización, más allá de la causa, motivo o uso que le dé el adquiriente de la mercancía.

Respecto del Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento de Activo o RITEX, de acuerdo a lo establecido por el art. 127 de la

LGA, se entiende al mismo como aquel régimen que permite recibir mercancías, dentro del territorio aduanero nacional, con suspensión del pago de tributos aduaneros, con el necesario objeto de que sean objeto y parte de un proceso de transformación, elaboración o reparación al interior del país, para exportarse el producto en un periodo de tiempo determinado, para acogerse a este régimen debe solicitarse autorización ante el Ministerio de Comercio Exterior e Inversión, instancia que otorgará el plazo para la exportación del producto de acuerdo a reglamento, iniciándose el trámite con la aceptación de la Declaración de Mercancías bajo este régimen, al vencimiento del plazo, la Administración Aduanera verificará el exacto cumplimiento de la obligación para dar por finalizado el Régimen de Admisión temporal para Perfeccionamiento Activo, siguiendo lo dispuesto por el art. 174 del RLGA, o sea con cancelación total o parcial mediante la presentación de la declaración de mercancías de exportación definitiva RITEX, aspectos objeto de control por parte de la Administración Aduanera.

Para que opere regularmente una exportación, debemos referirnos necesariamente al primer párrafo del art. 136 del RLGA, que determina: "*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";siendo la declaración de mercancías de exportación objeto de control de cumplimiento de formalidades aduaneras de despacho.

Para el caso de autos, tenemos que EMIRSA se encuentra registrada y autorizada por el Ministerio de Comercio Exterior e Inversión en el RITEX y para el efecto constituyó a favor de la Aduana Nacional, una garantía, con el objeto de Importar mercancías, para le extracción y/o producción de oro y plata, mercancía que será exportada posteriormente, bajo el régimen aduanero de exportación definitiva; es en ese sentido y según la documentación aduanera presentada en sede administrativa, que este Tribunal evidencia que efectivamente existió una actividad exportadora a territorio extranjero, la cual se encuentra respaldada con las correspondientes DUI's y documentación conexa, concluyendo el despacho aduanero con la emisión de Certificados de *"Salida-Air Waybill"* por el concesionario del depósito aduanero en la Aduana Aeropuerto de El Alto, cumpliéndose de esta manera lo dispuesto por los arts. 98 de la LGA y 136 del RLGA, agregando que la mercancía exportada se encuentra clasificada en el propio arancel aduanero de Bolivia a través de las subpartidas 7108.12.00.00 de oro en bruto y 7106.91.20.00 de plata en bruto semilabrada, los mismos que se encuentran consignados en el campo 33 de las DUI's de EMIRSA; situación que da a los bullones

de oro y plata la calidad de mercancía de exportación, no estando prevista restricción alguna como la alegada por la Administración Tributaria, puesto que para el exportador, el cliente final y destino de su mercancía es el comprador extranjero de la misma, mal se puede restringir la exportación de EMIRSA pretendiendo exigirle comercializar productos procesados de determinada manera a compradores finales o por el uso que les vaya a dar el comprador, por lo que no se puede limitar la actividad comercial de la misma a través de restricciones aduaneras no previstas en la norma y haciendo especulaciones y apreciaciones subjetivas de la realidad de sus operaciones comerciales, comportamiento atentatorio al derecho a dedicarse al comercio, industria o cualquier actividad económica lícita, consagrado en el art. 71.I de la Constitución Política del Estado (CPE) y el principio de legalidad contenido en el art. 14.IV de la misma norma fundamental; por consiguiente, lo alegado por la entidad demandante en el primer punto no tiene sustento legal ni fáctico.

IV.3. Sobre la devolución impositiva para empresas RITEX y el principio de neutralidad impositiva.

El art. 12 de la Ley de Exportaciones, modificado por el artículo primero de la Ley 1963 de 23 de marzo de 1999, dispone que: *"En cumplimiento del principio de neutralidad impositiva, 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"*, disposición de la cual no debe entenderse que este principio responda a un tratamiento preferente para el sector exportador, pues éste paga los impuestos en el país de destino y por ese motivo, con la finalidad de fomentar las exportaciones, el crédito fiscal en principio debe ser compensado con ventas del mercado interno; por lo que, el argumento expuesto por la entidad demandante no es aceptable desde el punto de vista del ciclo productivo de las empresas exportadoras que venden el producto que puede haber sido fabricado en periodos anteriores y no necesariamente el que ha sido producido en un periodo fiscal determinado.

A mayor abundamiento, el DS 27128 de 14 de agosto de 2003 que sustituye el art. 6.III del DS 25706, establece que: *"La devolución del Impuesto al Valor Agregado, en el caso de exportaciones de empresas RITEX se efectuará conforme los criterios señalados en el art. 3 del Decreto Supremo N° 25465 de 23 de julio de 1999..."*; asimismo, el art. 3 del mencionado DS 25465 determina lo siguiente:

"El crédito fiscal IVA correspondiente a los costos y gastos por concepto de importaciones definitivas o compras de bienes en el mercado interno, incluyendo bienes de capital, activos fijos, contratos de obras o prestación de servicios, vinculados a la actividad exportadora, será reintegrado conforme a las normas del art. 11 de la ley 843 (texto ordenado vigente).

No se entenderá como costo, a los efectos de lo establecido en el párrafo precedente, la sola depreciación de los bienes de capital y de los activos fijos, sino el pago total que se hubiere realizado por su importación o compra en mercado interno.

La determinación del crédito fiscal para las exportaciones, se realizará bajo las mismas normas que rigen para los sujetos pasivos que realizan operaciones en el mercado interno, conforme a lo dispuesto en el art. 8 de la ley 843 (texto ordenado vigente). Como los exportadores no generan, o generan parcialmente, débito fiscal por operaciones gravadas después de restar éste del crédito fiscal, excedente del crédito que resultare, en el periodo fiscal respectivo, será devuelto hasta un monto máximo igual a la alícuota del IVA aplicada sobre el valor FOB de exportación".

De esta manera el art. 13 del DS 24465, modificado por el DS 26630 de 20 de mayo de 2002, establece la forma de solicitud de devolución impositiva, disponiendo que una solicitud de devolución impositiva tiene el carácter de declaración jurada y que para considerarse como presentada debe estar acompañada de; **a)** original de la Declaración Única de Exportación; **b)** factura comercial del exportador; y, **c)** original del certificado de salida por vía aérea, terrestre o fluvial, emitido por la Administración Aduanera o el concesionario de Depósito Aduanero, según corresponda, disponiendo en el mismo artículo lo siguiente para el régimen RITEX:

"En el caso de exportaciones sujetas a Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo RITEX, el derecho de devolución de impuestos a la exportación únicamente corresponde a las empresas RITEX, en su calidad de exportadoras directas, y solamente en función del valor agregado nacional contenido en las exportaciones RITEX.

Estas empresas, además de los documentos citados en los incisos a); b) y c) del primer párrafo del presente artículo, deberán presentar la fotocopia de la declaración de admisión temporal correspondiente a las mercancías objeto del proceso productivo RITEX".

En este sentido, no existe respaldo legal alguno para que la Administración Tributaria exija formas que no están establecidas en la ley ni ninguna otra disposición normativa, para aplicar las condiciones de comercio internacional, como ser el término de comercio internacional *"Free on Board"*, por lo tanto no se puede exigir que el negocio jurídico comercial de venta a exportación esté necesariamente respaldado por un contrato escrito para que pueda operar la condición comercial FOB como pretende la Administración Tributaria, peor aún si el valor FOB de exportación se determinó con base en la Ley del mineral para el cálculo del peso concentrado del metal a la fecha de exportación, extremos verificados en sede administrativa y los papeles de trabajo de la Administración Tributaria, incluyendo la constatación del cumplimiento del plazo de 180 días para la exportación y que no se hayan solicitado valores por el mismo periodo; por consiguiente, fue demostrado en sede

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA * Sucre - Bolivia *

administrativa que la empresa EMIRSA cumplió con todos los requisitos legales para la solicitud de devolución impositiva del caso de autos, por lo que no existe respaldo legal alguno para las alegaciones de la demanda contencioso administrativa, respecto de que se hubiera solicitado anticipadamente la devolución impositiva, aspecto incoherente ya que el contribuyente puede realizarla desde el primer día hábil siguiente al mes que efectuó la exportación hasta el plazo señalado de 180 días, además que la factura comercial y demás documentos presentados por EMIRSA respaldan el hecho de que la mencionada empresa realiza sus exportaciones a precio fijo y no a consignación, como subjetivamente expresa la Administración Tributaria, ya que los pagos realizados al comprador NEWMONT MINING CORPORATION, corresponde a los montos consignados al valor FOB de las declaraciones únicas de exportaciones y no un precio condicionado a consignaciones, por este motivo la factura de exportación de EMIRSA consigna un monto fijo no sujeto a modificaciones y por lo tanto a suplantaciones de documentos posteriores. Por todo lo mencionado no tiene sustento legal lo alegado por la Administración Tributaria respecto del segundo punto de controversia, considerando que la verdad material y la realidad económica de los hechos más bien corresponde a los distintos respaldos presentados por EMIRSA en cumplimiento de los requisitos legales exigidos para efectuar la solicitud de devolución impositiva del caso de autos.

IV.4. Sobre el principio de realidad de los hechos económicos.

El principio de realidad de los hechos económicos tiene respaldo legal en el art. 8 del CTB, que en síntesis dispone que: "*...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 tengan en el ámbito civil u otro*", mediante este principio se entiende que el sujeto pasivo no puede omitir cumplir con sus obligaciones tributarias respaldándose en términos, formas y condiciones reguladas por otras ramas del derecho, cuando éstas son manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, en este sentido los exportadores rigen sus exportaciones de acuerdo a los Incoterms (términos internacionales de comercio) aplicables para determinar las responsabilidades entre el comprador y el vendedor, por ello, se concluye que corresponde diferenciar ambos momentos; así se tiene que efectivamente, la exportación definitiva; es decir, la salida de mercancías del territorio aduanero para que permanezcan fuera del país en forma definitiva, no son sujetas al pago de impuestos, y se formaliza con la presentación de la documentación correspondiente; sin embargo, se perfecciona con la efectiva entrega de los bienes exportados en el país de destino, lo cual a su vez, da nacimiento al hecho generador que permite la devolución de los impuestos y gravámenes cancelados por el exportador en territorio boliviano, al adquirir los bienes para exportación o para producirlos.

En consecuencia, lo aseverado por la entidad demandante, no resulta evidente considerando, que en materia tributaria rige el principio de la realidad de los hechos económicos, instaurado como mecanismo conjunto a la aplicación de las normas tributarias, para descubrir tanto el contenido y fin de las normas tributarias, contrastándolos con las formas jurídicas adoptadas por los sujetos pasivos en determinadas operaciones comerciales o civiles, debiendo en la persecución de la verdad y con criterio de justicia, prescindir de las formas manifiestamente apropiadas o atípicas a la realidad económicas de los hechos gravados, tanto a favor del fisco como del contribuyente.

En ese sentido, es preciso comprender el acto de surgimiento de una empresa, con registro comercial independiente, elemento que hace que surja una persona jurídica conformada por determinadas personas, mismas que se asocian con fines comerciales comunes, a partir de su nacimiento y consolidación legal, es una persona jurídica distinta a los socios que la conforman, sociedad que goza de la protección jurídica del Estado, de acuerdo al Código de Comercio, que también asume de forma independiente sus responsabilidades, por tanto el argumento alegado por la Administración Tributaria acerca de la verdadera actividad de EMIRSA, al proveer a la refinadora del exterior Valcambi S.A., la materia prima para su procesamiento y posterior comercialización al consumidor final, momento en el cual recién obtendría sus utilidades, cae en una apreciación eminentemente subjetiva sin respaldo probatorio alguno, ya que como se mencionó anteriormente son personas jurídicas distintas a pesar de que tengan propietarios en común, realizan sus actividades independientemente y tienen registros comerciales y tributarios diferentes, no siendo las normas que regulan estos extremos manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica, sino más bien necesarias e integradoras del sistema regulatorio económico y tributario de Bolivia; entonces, lo alegado por la Administración Tributaria, respecto del tercer punto de controversia, es manifiestamente improbado, ya que las actividad exportadora de EMIRSA se encuentra respaldada documentalmente respecto a la venta de minerales en bruto y el pago fijo realizado en valor FOB de exportación, no pudiéndose desconocer la realidad reflejada por los documentos presentados en sede administrativa.

De todo lo expresado se concluye que el acto administrativo impugnado en el presente proceso contencioso administrativo emitido por la AGIT se encuentra debidamente fundamentado en hecho y derecho, habiéndose interpretado y aplicado correctamente las disposiciones legales que hacen al caso de autos, objeto de análisis en el presente control de legalidad.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso administrativa cursante de fs. 51 a 58 vta., interpuesta por la Gerencia Grandes Contribuyentes La Paz del Servicio de Impuestos Nacionales, representada por Marco Antonio Aguirre

Heredia y en su mérito, mantiene firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 1007/2012 de 22 de octubre, 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

Rómulo Calle Mamani
MAGISTRADO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

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: 2016
SENTENCIA Nº 231 FECHA 14 de junio
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2016
Conforme
SECRETARIO DE SALA PLENA: Abog. Sandra Magaly Mendivil Bejarano
SECRETARIA DE SALA
SALA PLENA
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA