

27-06-16 10:43

SALA PLENA

SENTENCIA:

133/2016.

FECHA:

Sucre, 30 de marzo de 2016.

EXPEDIENTE Nº:

640/2009.

PROCESO:

Contencioso Administrativo.

PARTES:

Aerolíneas Argentinas S.A. contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

MAGISTRADA RELATORA: Rita Susana Nava Durán.

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo seguido por AEROLINEAS ARGENTINAS S.A. representada por Aurora Miranda Carballo contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria representada por Juan Carlos Mita Michel.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 1 a 5, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0490/2011 de 15 de agosto de 2011; contestación de demanda de fs. 80 a 83; réplica de fs. 86 a 87; dúplica de fs. 90; antecedentes administrativos.

CONSIDERANDO I (CONTENIDO DE LA DEMANDA): Aurora Miranda Carballo, en representación de AEROLINEAS ARGENTINAS S.A. (SUCURSAL BOLIVIA) dentro del plazo previsto en el art. 780 del Código de Procedimiento Civil, interpone demanda contenciosa administrativa cursante a fs. 1 a 5, pidiendo declarar probada la demanda y se deje sin efecto la Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ Nº 0490/2011 de 15 de agosto de 2011, dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria y la Resolución ARIT-SCZ/RA Nº 0132/2011 de 2 de junio de 2011, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria de Santa Cruz, bajo los siguientes argumentos:

1. Refiere que AEROLINEAS ARGENTINAS S.A. ha sido objeto de verificación por parte del Servicio de Impuestos Nacionales, puesto que respecto a los periodos de octubre, noviembre y diciembre de 2006 informó, en su Libro de Compras IVA, un importe total de compras menor al importe declarado en la casilla 26 del Formulario 200, detectándose por parte del fisco una diferencia que supuestamente corresponde a compras sin respaldo.

Señala que jamás se benefició con un crédito fiscal que no cuente con respaldo de facturas, sólo ha recuperado el Débito Fiscal generado y pagado cuando se emitieron facturas, que posteriormente fueron dadas de baja por rescisión, figura jurídica prevista en el inciso b) del art. 8 de la Ley 843 refrendada por el D.S. 21530. La cual indica que: "El crédito fiscal observado, corresponde entonces claramente al monto recuperado y respaldado en todas las operaciones devoluciones de Pasajes y/o rescisiones de contratos de transporte, demostrándose la correlación entre el importe observado y registrado en la contabilidad de AEROLINEAS ARGENTINAS, y que se corrobora de la documental que se releva en los antecedentes administrativos", desvirtuando los argumentos esgrimidos por el



Ł

fisco, y demostrando que AEROLINEAS ARGENTINAS cumplió con los arts. 4 y 8 de la Ley 843 y D.S. 21530, considerando que en una devolución o rescisión de un servicio, el sujeto pasivo no está obligado al pago del impuesto por una transacción no perfeccionada. El Servicio de Impuestos Nacionales, no verificó la verdad material de los hechos dentro del procedimiento de verificación, cuyo objeto es comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme a la normativa vigente y en base a la documentación presentada por AEROLINEAS ARGENTINAS. Asimismo, refiere que ha cumplido con los requisitos exigidos por el art. 70 del Código Tributario, Ley Nº 2492.

La documentación presentada por AEROLINEAS ARGENTINAS S.A. ante el SIN, arrimada al Recurso de Alzada y Jerárquico evidencia que se han respaldado los asientos de ajustes a las devoluciones y/o rescisiones y que se han cumplido con todos los requisitos exigidos al efecto, así como las retenciones de las facturas originales en el caso de devoluciones o rescisiones totales de clientes sin NIT, siendo que las mismas han sido verificadas, autenticadas y compulsadas por la Administración Tributaria.

Además, rechaza la aplicabilidad de la Resolución Administrativa Nº 05-0043-99, que reglamenta el tratamiento específico para la utilización de las Notas de Crédito-Débito, para lo cual cita los numerales 144, 145 y 146 de dicha resolución.

- 2. Señala que la calificación de la conducta, se aplica a través de un acostumbrado y mecánico procedimiento, de calificar como contravención de omisión de pago, por parte del SIN y ratificados por la Autoridad de Impugnación, sin que concurra la situación expuesta, donde no se ha probado que estas posibles diferencias de apreciación (inmateriales) constituyan conductas o formas manifiestamente "dolosas", inadecuadas y que hubiese adoptado el contribuyente para obtener beneficios fiscales.
- 3. Refiere que los actos realizados por la Administración Tributaria, confirmados por la Autoridad de Impugnación Tributaria Regional Santa Cruz y posteriormente por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, conforme dispone el art. 4 de la Ley Nº 2341 de 23 de abril de 2002, han rebasado los Principios Generales de la Actividad Administrativa que son, conforme se señala: "el fundamental, de primacía de la realidad y de informalidad administrativa".

CONSIDERANDO II (CONTENIDO DE LA CONTESTACIÓN): Que, admitida la demanda por decreto de 7 de diciembre de 2011 (fs. 53) y corrida en traslado a la autoridad demandada, se apersona Julia Susana Ríos Laguna en su condición de Directora Ejecutiva interina de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, quien respondió negativamente a la demanda (fs. 80 a 83), solicitando se la declare improbada, con los siguientes fundamentos:

1. Señala que respecto al primer punto, se tiene que la norma tributaria contenida en los arts. 7 y 8 de la Ley Nº 843, y en los arts.



7 y 8 del D.S. N° 21530, prevén para los casos de devoluciones de bienes o rescisión de servicios en ventas, en el caso del vendedor, que este importe al igual que las compras debe restarse del impuesto determinado, asimismo, la RA Nº 05-0039-99, establece que dichas devoluciones o rescisiones podrán ser realizadas en el periodo fiscal en el que se produzca dicha devolución o rescisión y la RA Nº 05-0043-99, señala que las Notas de Crédito-Débito deberán extenderse obligatoriamente en el momento en que se produjo la devolución de los bienes o rescisión del servicio, sin embargo en el presente caso si bien el total observado incluye Devoluciones en Ventas según listados de los períodos octubre, noviembre y diciembre 2006, los mismos no cuentan con respaldos, como notas de Crédito-Débito, pasajes devueltos, stickers autoadhesivos que habilitan el boleto como factura o BSP y otros documentos que demuestren la efectiva rescisión de los servicios por parte de los compradores. Siendo que los documentos de respaldo por las devoluciones en venta no fueron proporcionados, en la etapa de verificación a la Administración Tributaria, ni como descargo, después de la notificación con las Vistas de Cargo, ni en las instancias de alzada, ni jerárquica, incumpliendo con su obligación de aportar prueba para este efecto, es decir, prueba que sustente sus listados de Devoluciones en Ventas, no obstante ello en aplicación del art. 200 parágrafo I, de la Ley N° 3092 (Título V del CTB), en aplicación del principio de verdad material de los hechos, procedió dicha instancia Jerárquica a una revisión exhaustiva de los antecedentes sin evidenciar la existencia de documentos de respaldo a los listados de Devoluciones de Ventas.

- 2. Respecto al segundo punto, el art. 165 de la Ley N° 2492 (CTB), establece el que por acción u omisión no pague o pague menos de la deuda tributaria, será sancionado con el cien por ciento (100%), del monto calculado para la deuda tributaria; siendo que en el presente caso el sujeto pasivo no desvirtuó el reparo del IVA, emergente de la falta de acreditación de la documentación que sustente la rescisión de servicios entendiéndose que la devolución de pasajes aéreos por las diferencias establecidas según listados de Devoluciones de Ventas, se constituyen en los referentes directos para establecer la multa por la sanción de omisión de pago, por lo que la Administración Tributaria actúo de forma correcta al calificar la conducta como omisión de pago de acuerdo con el citado artículo.
- 3. Respecto al tercer punto, los referidos puntos argumentados por el demandante con relación a los principios, no han sido reclamados e impugnados en los Recursos de Alzada y Jerárquico, por lo que no merecen mayor consideración, por no corresponder en derecho y no ser la demanda contenciosa-administrativa la vía para resolver actos consentidos y no impugnados en el Recurso Jerárquico en estricta observancia del principio de congruencia.

CONSIDERANDO III (CONFLICTO JURÍDICO, ANÁLISIS Y RESOLUCIÓN): Que, al haberse ejercido el derecho a réplica, dúplica y decretado autos para sentencia, corresponde resolver el fondo de la causa de conformidad al art. 354. III del Código de Procedimiento Civil.



Que, de la compulsa de los datos del proceso, se establece que los objetos de controversia a ser resueltos son:

- 1. Si la empresa AEROLINEAS ARGENTINAS S.A. en la devolución o rescisión de servicio, respecto a los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2006, debió o no presentar prueba sobre las devoluciones en ventas, ya que por la transacción no perfeccionada se encontraría exenta al pago del IVA y de otras obligaciones tributarias.
- 2. Si en el proceso de verificación, el Servicio de Impuestos Nacionales, no verificó la verdad material de los hechos, cuyo objeto es comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias en base a la documentación presentada, según el requerimiento que se le efectúo a AEROLINEAS ARGENTINAS S.A.
- 3. Si la calificación de la conducta tributaria como contravención de omisión de pago, ha sido efecto de un acostumbrado y mecánico procedimiento, no habiéndose producido transgresión a la normativa por parte del contribuyente.
- 4. Si hubo vulneración a los principios: fundamental, de primacía de la realidad y de informalidad administrativa.

Una vez analizado el contenido de los Actos y Resoluciones Administrativas, los argumentos y defensas formuladas por las partes en la presente controversia, el Tribunal Supremo de Justicia, procede a revisar el fondo de la causa, en los siguientes términos:

- 1. En relación al primer objeto de controversia referido a: "Si la empresa AEROLINEAS ARGENTINAS S.A. en la devolución o rescisión de servicio, respecto a los periodos fiscales de octubre, noviembre y diciembre de 2006, debió o no presentar prueba sobre las devoluciones en ventas, ya que por la transacción no perfeccionada se encontraría exenta al pago del IVA y de otras obligaciones tributarias" se debe realizar las siguientes consideraciones de hecho y de derecho:
- a) Para resolver este objeto de controversia es necesario revisar la legislación vigente sobre la materia, con ese propósito se tiene, que el art. 8 de la Ley 843, establece que para determinar el crédito fiscal se restará: "b) El importe que resulte de aplicar la alícuota establecida a los montos de los descuentos, bonificaciones, rebajas, devoluciones o rescisiones, que respecto de los precios netos de venta, hubiere otorgado el responsable en el período fiscal que se líquida". Sobre la ejecución del art. 8 de la Ley N° 843, se debe tomar en cuenta el propósito y razón del legislador, que en este caso no puede ser otro que asegurar a la Administración Tributaria el necesario control sobre las operaciones realizadas por los contribuyentes, para reconocer créditos fiscales y devoluciones impositivas.
- b) También se tiene el núm. 32 de la RA Nº 05-0039-99, la cual establece que las devoluciones y/o rescisiones señaladas en los arts. 7 y 8 de la Ley Nº 843 y 7 y 8 del D.S. Nº 21530, podrán realizarse



Órgano Judicial

en el periodo fiscal en que se produzca dicha devolución o rescisión, de acuerdo al procedimiento establecido en el sistema de facturación vigente.

c) Al respecto la resolución Administrativa Nº 05-0043-99 de 13 de agosto de 1999, señala lo siguiente:

"Numeral 135. Autorizar a los contribuyentes obligados a emitir Notas Fiscales, Facturas o documentos equivalentes a emitir Notas de Crédito-Débito, en los términos establecidos en la presente resolución. Numeral 136. Las Notas de Crédito-Débito deberán ser previamente habilitadas por la Administración Tributaria y se adecuarán al procedimiento dispuesto en la presente Resolución Administrativa.

Numeral 144. Las Notas de Crédito - Débito deberán extenderse obligatoriamente en el momento en que se produzca la devolución del (los) bien(es) o la rescisión del servicio y estar llenadas con la misma información tanto en el original como en la copia correspondiente (...). Numeral 145. La emisión de las Notas de Crédito - Débito será válida siempre que exista devolución total o parcial de bienes o rescisión de servicios y sólo serán aceptadas a aquellos contribuyentes inscritos al Impuesto al Valor Agregado - IVA.

Cuando los clientes no sean sujetos pasivos del IVA, queda restringido el uso de las Notas de Crédito - Débito a aquellos casos en que se hubiera efectuado totalmente la devolución de (los) bien (es) o la rescisión del servicio.

Numeral 146. La emisión de las Notas de Crédito - Débito a clientes que nos sean sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado-IVA se efectuará previo a devolución de la nota fiscal original de la transacción y cuando se efectúe la devolución total de los bienes contemplados en la misma. En este caso, la Nota de Débito será conservada por el contribuyente emisor como constancia de validez de la operación realizada y no se entregará a esta al cliente.

Si el cliente es sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado -IVA, podrá realizar devoluciones parciales y no deberá efectuar la devolución de la nota fiscal original de la operación. En este caso si corresponde la entrega de la Nota de Débito correspondiente".

d) En el caso de autos, las observaciones realizadas por la Administración Tributaria, surgen como consecuencia de que AEROLINEAS ARGENTINAS S.A. en los periodos de octubre, noviembre y diciembre de 2006, informó en su Libro de Compras IVA, a través, del Software Da Vinci y en el Libro de Compras presentado físicamente un importe total de compras menor al importe declarado en la casilla 26 del Formulario 200, detectándose la diferencia que corresponde a compras sin respaldo que da origen al impuesto de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2006, de tal modo que al momento de declarar y determinar el IVA en el Formulario 200, la empresa consignó erróneamente las devoluciones de ventas en la casilla 26, cuando sólo debió registrar el monto en



su Libro de Compras, es decir, que incluyó en la Declaración Jurada el total por devoluciones en ventas realizadas, pues si bien existieron devoluciones de ventas, éstas no debían ser consignadas en la casilla 26 del F-200, sino en la casilla 13, que incluye devoluciones de ventas, adecuando su conducta a lo previsto por el art. 165 de la Ley N° 2492 (CTB).

- e) Se debe añadir, que el procedimiento aplicado en caso de devoluciones o rescisiones de ventas es el correspondiente a las Notas de Crédito-Débito, en correspondencia a lo establecido por los arts. 8 de la Ley Nº 843, 8 del D.S. Nº 21530, y la Resolución Administrativa Nº 05-0043-99, que se constituyen en la normativa aplicable al periodo observado, con lo que se tiene que respecto a la devolución o recisión de servicio, tratándose en este caso de cancelación de servicios o pasajes aéreos, esta figura se encuentra prevista en la normativa, por lo que está claro que la habilitación y emisión de las referidas Notas de Crédito-Débito, son formalidades y/o previsiones que deben ser cumplidas a efectos de registrar devoluciones de bienes o rescisión de servicios. Lo que conforme a los descargos presentados por AEROLINEAS ARGENTINAS S.A. no ocurrió, pues si bien en el desarrollo comercial se dan las devoluciones, ello debe ser demostrado documentalmente por quien pretende recuperar el débito fiscal originado en transacciones que no fueron concretadas. Si bien el total observado incluye Devoluciones en Ventas según listados de los periodos de octubre, noviembre y diciembre de 2006, proporcionados por AEROLINEAS ARGENTINAS S.A. dichos listados no cuentan con respaldos, tales como Notas de Crédito-Débito u otros documentos que demuestren la efectiva rescisión de los servicios por parte de los compradores, los cuales conforme las obligaciones que tenía no han sido presentados o aportados como prueba a este efecto por AEROLINEAS ARGENTINAS S.A., constituyéndose en formalidades que la empresa debe cumplir a efecto de registrar devoluciones de bienes o rescisiones de servicios.
- 2. Con relación al segundo punto de controversia referido a: "Si en el proceso de verificación el Servicio de Impuestos Nacionales no verificó la verdad material de los hechos, cuyo objeto es comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias en base a la documentación presentada, según el requerimiento que se le efectúo a AEROLINEAS ARGENTINAS S.A.", se debe efectuar el siguiente examen:

En el caso de autos se tiene que las devoluciones y/o rescisiones observadas por la Administración Tributaria, carecen de Notas de Crédito-Débito, además que no se encuentran respaldadas con documentación que acredite la devolución y/o rescisión observadas, por lo que la Autoridad Administrativa como la instancia jerárquica en su obligación de establecer la verdad material de los hechos conforme dispone el art. 200, párrafo I de la Ley N° 3092 del CTB, de una revisión de los antecedentes, no evidenció documentos de respaldo a los listados de Devoluciones en Ventas, toda vez que de conformidad con lo dispuesto en el inc. d), art. 4 de la Ley N° 2341



Organo Judicial de

de Procedimiento Administrativo, la actividad administrativa es regida por el principio de verdad material, en virtud del cual la Administración Pública tiene el deber de buscar la verdad material en oposición a la verdad formal, recurriendo para ello a la observación de todos los hechos y no sólo de los antecedentes que cursan en el expediente, lo que no implica que para el cumplimiento de tal cometido se tenga que infringir lo dispuesto en las normas legales que rigen la materia, en consecuencia, no hubo vulneración alguna del principio de verdad material, asimismo, al verificar la inexistencia de los descargos extrañados en la tramitación del proceso, no se puede suplir la aportación de prueba de la parte demandante, a la que está obligada a proporcionar, en defensa de sus derechos tanto en instancia administrativa y recursiva, todo de conformidad al art. 76 del Código Tributario.

- 3. Con relación al tercer punto de controversia referido a: "Si la calificación de la conducta tributaria como contravención de omisión de pago, ha sido efecto de un acostumbrado y mecánico procedimiento, no habiéndose producido transgresión a la normativa por parte del contribuyente", se debe efectuar el siguiente análisis: La Administración Tributaria en base a un proceso administrativo tributario ha establecido que AEROLINEAS ARGENTINAS S.A. ha incurrido en una contravención tributaria, pues AEROLINEAS ARGENTINAS S.A. durante el proceso no desvirtuó el reparo del IVA emergente de la falta de acreditación o presentación de descargos que sustente la rescisión de servicios y la consiguiente devolución de pasajes aéreos por las diferencias establecidas, según listados de Devoluciones de Ventas, de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2006, comprobándose así que los hechos ocurridos constituyen la contravención tributaria de "omisión prevista en el art. 160 núm. 3) del C.T.B. (Ley Nº 2492), y que al respecto el art. 165 de la misma Ley establece: "El que por acción u omisión no pague o pague de menos la deuda tributaria,...será sancionado con el cien por ciento (100%) del monto calculado para la deuda tributaria, actuando de esta manera la Administración Tributaria en apego a las normas tributarias, lejos de demostrar una actitud mecánica o acostumbrada, como mal refiere la empresa demandante.
- 4. Con relación al cuarto punto de controversia referido a: "Si hubo vulneración a los principios: fundamental, de primacía de la realidad y de informalidad administrativa" se debe efectuar el siguiente examen:

Cabe señalar que en el caso de autos, la empresa recurrente refiere que han sido supuestamente rebasados los principios "fundamental, de primacía de la realidad y el de informalidad administrativa" limitándose a transcribir los mismos, sin señalar como habrían sido infringidos, y que pruebas o procedimiento comprobaría la infracción o señalar las razones explícitas de la infracción de los principios aludidos, en razón de ello éste Tribunal no puede pronunciarse sobre estas infracciones al no poder suplirse la capacidad

argumentativa que corresponde a quien afirma una infracción conforme a la naturaleza del proceso contencioso administrativo.

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 Nº 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando IMPROBADA la demanda contenciosa administrativa de fs. 1 a 5, interpuesta por la AEROLINEAS ARGENTINAS S.A. representada por Aurora Miranda Carballo contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria, en consecuencia queda firme y subsistente la Resolución de Recurso Jerárquico Nº AGIT-RJ 0490/2011 de 15 de agosto de 2011, emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

No suscribe la Magistrada Norka Natalia Mercado Guzmán y el Magistrado Antonio Guido Campero Segovia por emitir voto disidente.

Procédase a la devolución de los antecedentes administrativos remitidos a éste Tribunal por la autoridad demandada.

Registrese, notifiquese y archivese.

Mamani Villca PRESIDENTE

Krige Isaac von Borries Mérdez

DECANO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano

MAGISTRADO

Rómulo Calle Mamani

MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán

MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina

<u>MAGI</u>STRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas

MAGISTRADO

Sandra Magaly Mendivit Berarano SECRETRIA DE SALA PLENA



Estado Plurinacional de Bolivia Órgano Judicial

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA SALA PLENA

GESTIÓN: 2016

SENTENCIA Nº 133 FECHA 30 de marza

LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº/2016

Ora. Mosta N. Hostado Guernan

Or. Antono G. Compero Segence

VOTO DISIDENTE:

SUNDIN MORON MENDIN REPORTS