



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

3-06-16  
15:07

**SALA PLENA**

**SENTENCIA:** 601/2015.  
**FECHA:** Sucre, 10 de diciembre de 2015.  
**EXPEDIENTE N°:** 150/2011.  
**PROCESO :** Contencioso Administrativo.  
**PARTES:** Gerencia Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación Tributaria.  
**MAGISTRADO RELATOR:** Antonio Guido Campero Segovia.

Pronunciada en el proceso contencioso-administrativo seguido por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, impugnando la Resolución de Recurso Jerárquico N° AGIT-RJ 0046/2011 de 20 de enero de 2011 dictada por la Autoridad General de Impugnación Tributaria.

**VISTOS EN SALA PLENA:** La demanda contencioso-administrativa de fojas 42 a 45, la contestación de fojas 67 a 73 en facsimil y en original de fojas 77 a 80, réplica de fojas 84 a 86, duplica en facsimil de fojas 90 a 92 y en original de fojas 94 bis a 95, los antecedentes de la resolución impugnada; y

**CONSIDERANDO I:** Que el Gerente de Grandes Contribuyentes de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales planteó su pretensión señalando que la resolución jerárquica emitida por la Autoridad General de Impugnación Tributaria, interpretó y aplicó erróneamente la ley cuando determinó revocar parcialmente la resolución de alzada en la parte referida a la devolución de veintisiete pasajes y modificar la deuda tributaria impuesta en la Resolución Determinativa 17-00124-10 de 9 de julio de 2010 porque con relación a la rescisión de servicios de transporte aéreo de personas, la autoridad demandada consideró que no se observó perjuicio fiscal a la Administración Tributaria a pesar de que era evidente que en caso de los veintisiete pasajeros que devolvieron sus pasajes aéreos no se extendieron Notas de Crédito-Débito, que es el procedimiento que debió aplicarse en el caso de devoluciones o rescisiones de ventas, como señalan los arts. 144 y 146 de la RND 05-0043-99 que es aplicable al periodo observado, incurriendo en una contradicción. Al efecto transcribió el punto xvii del acápite IV.3.3. de la resolución jerárquica.

Continuó su exposición señalando que con relación al periodo marzo/2006, tal cual se evidencia en el Informe Final SIN/GGSC/DF/VI/INF/0336/2010 de 14 de abril, las observaciones obedecen a la disminución realizada por concepto de devoluciones recibidas en marzo/2006 por transacciones que corresponden a los meses de enero y febrero del mismo año, sin considerar que no se declaró la totalidad de sus ventas del mes y que la existencia de devoluciones alegadas por el contribuyente, no pueden bajo ningún concepto afectar el débito de un periodo distinto, debiendo a los efectos de su compensación, incrementar su crédito aplicando el procedimiento establecido en los numerales 144 y 146 de la "RA 05-0043-99" o en su defecto, rectificando

las ventas de los meses correspondientes a las transacciones observadas como devueltas (enero y febrero), procedimientos que no fueron utilizados por el contribuyente, determinando en consecuencia, la omisión en su declaración de la totalidad de las ventas efectuadas en el mes de marzo/2006, sin respaldo legal que lo justifique, incumpliendo la disposición del art. 7º de la Ley 843.

Conforme reconoció la empresa contribuyente en su recurso de alzada, el procedimiento que debía aplicarse en caso de devoluciones o rescisiones de ventas, es el correspondiente a las Notas de Crédito/Débito, máxime cuando existen mecanismos legales que establece el Código Tributario para impugnar normativa de carácter general, los cuales no fueron activados, por lo que no existió fundamentación legal que demuestre la inaplicabilidad de los numerales 144 y 146 de la "RA 05-0043-99".

Siendo evidente que la autoridad demandada reconoció que la empresa contribuyente, no extendió Notas de Crédito/Débito de acuerdo al numeral 144 de la "RND 05.0043-99"; sin embargo bajo un limitado y contradictorio análisis de fondo de la controversia determinó revocar parcialmente la resolución de alzada, considerando que la prueba presentada por el sujeto pasivo a la Administración Tributaria, desvirtúa parcialmente el cargo formulado. Contradictoriamente, en la página 26 de la resolución jerárquica, consideró debidamente documentada la devolución de pasajes aéreos.

Concluyó solicitando que se declare probada su demanda y en consecuencia, se revoque la Resolución AGIT-RJ/0046/2011 de 20 de enero de 2011 y se mantenga firme y subsistente la Resolución Determinativa N° 17-00124-10 de 9 de julio de 2010 emitida al contribuyente Aerolíneas Argentinas S.A.

**CONSIDERANDO II:** La Autoridad demandada respondió en forma negativa, mencionando que el art. 7 de la Ley 843, al regular las devoluciones de bienes y/o rescisiones de servicios, establece para el caso del comprador, que al impuesto (débito fiscal) se le adicionará el importe que resulte de aplicar la alícuota establecida a las devoluciones efectuadas, rescisiones, descuentos, bonificaciones o rebajas obtenidas que, respecto del precio neto de las compras efectuadas, hubiese logrado el responsable en dicho período; en tanto, que para el caso del vendedor, el art. 8, inc. b) de la Ley 843, referido al crédito fiscal, dispone que del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el art. 7 (débito fiscal), los responsables restarán 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 liquida. Añadió que además, el num. 32 de la RA 05-0039-99, establece que las devoluciones y/o rescisiones señaladas en los arts. 7 y 8 de la Ley 843 y en los arts. 7 y 8 del DS 21530, podrán realizarse en el período fiscal en que se produzca dicha devolución o rescisión, de acuerdo al procedimiento establecido en el Sistema de Facturación Vigente.

Continuó su argumentación señalando que operativamente, la Administración Tributaria para el tratamiento de las devoluciones o



*Estado Plurinacional de Bolivia*

*Órgano Judicial*

Exp. 150/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

---

rescisiones en los numerales 135 y 136 de la RA 05-0043-99, autoriza la emisión de Notas de Crédito-Débito a los contribuyentes obligados a emitir facturas o documentos equivalentes, las que previamente a su emisión deben ser habilitadas. Asimismo, el numeral 144 de la citada RA, dispone que las Notas de Crédito-Débito deben extenderse obligatoriamente en el momento en que se produzca la devolución de los bienes o la rescisión y deben estar llenadas con la misma información tanto el original como la copia correspondiente, siendo el original (nota de débito) para el cliente y el duplicado (nota de crédito) para el emisor, siendo válida siempre y cuando haya existido devolución total o parcial de bienes o rescisión de servicios y solo será aceptadas a aquellos contribuyentes inscritos al IVA.

Agregó que el numeral 146 de la RA 05-0043-99, "...prevé que la emisión de la Notas de Crédito-Débito a clientes que no sean sujetos pasivos del IVA, se efectuará previo a la 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 ésta al cliente; añade que si el cliente es sujeto pasivo del IVA, podrá realizar devoluciones parciales y no deberá efectuar la devolución de la nota fiscal original de la operación, en este caso, sí corresponde la entrega de la Nota de Débito correspondiente, quedando prohibida la emisión de las Notas de Crédito-Débito sin el cumplimiento de lo precedentemente citado.

En ese sentido, para los casos de devoluciones de bienes o rescisión de servicios en ventas, el importe para el caso del vendedor debe adicionarse al crédito fiscal. Para operativizar tal disposición el SIN emitió la RA 05-0039-99, estableciendo entre otros aspectos, que dichas devoluciones o rescisiones podrán ser realizadas en el período fiscal en el que se produzca dicha devolución o rescisión y la RA 05-0043-99, señala que las Notas de Débito-Crédito deberán extenderse obligatoriamente en el momento en el que se produjo la devolución de los bienes o rescisión del servicio; en consecuencia, se entiende que las devoluciones o rescisiones pueden o no realizarse en el mismo período fiscal en que efectuó la venta, por lo que dicha devolución puede también ser posterior al período fiscal de su venta; sin embargo, dichas devoluciones o rescisiones deben ser registradas en el período fiscal en que se producen, lo cual es razonable, por cuanto dependiendo de la naturaleza del bien o el servicio, su devolución o rescisión puede ocurrir en el mismo período fiscal de la compra-venta o posteriormente, pero tal como lo establece la norma su registro debe ser efectuado en el período en que ocurra la devolución o la rescisión, por lo que en el presente caso, el total observado por devoluciones en el período marzo 2006, incluye devoluciones por ventas correspondientes a los períodos de enero y febrero 2006, ello es razonable, por cuanto los pasajes aéreos pueden ser comprados con anticipación o en el momento de la prestación del servicio, dependiendo de la disponibilidad del servicio de transporte de pasajeros, así como otras ventajas o desventajas del mercado. Posteriormente, por variadas razones, se producen cancelaciones del servicio, las que se encuentran previstas en la normativa que prevé dicha figura, con el cumplimiento de formalidades, tales como las Notas de Crédito-Débito, reguladas según la RA 05-0043-99; por lo que está claro que la habilitación y emisión de las referidas Notas de Crédito-Débito, son

formalidades a cumplir a efectos de registrar devoluciones de bienes o rescisión de servicios, concluyendo que el sujeto pasivo documentó debidamente las rescisiones del servicio de transporte aéreo porque la revisión de los antecedentes administrativos, evidencia que las devoluciones y rescisiones observadas por la Administración Tributaria, si bien carecen de notas de Crédito-Débito, se encuentran documentadas con los pasajes emitidos, sticker autoadhesivo que habilita el boleto como factura o BSP considerados como notas fiscales de conformidad con los artículos 27 y 28 de la RA 05-0043-99, formulario de cálculo de Devolución, solicitud de devolución y/o comprobante de caja egresó o reporte de reembolsos, documentos que demuestran la rescisión por parte de los compradores por Bs. 136.780, 31 cuyo crédito fiscal asciende a 17.781 salvo por el pasaje que corresponde a Ruth Rodriguez que no cuenta con la documentación que acredite la devolución de dicho pasaje, hecho que no causó perjuicio a la Administración Tributaria.

Finalizó solicitando se declare improbadada la demanda y se mantenga firme y subsistente la resolución impugnada.

**CONSIDERANDO III:** Que la presente controversia se circunscribe a determinar si es evidente que existe contradicción en la resolución impugnada, consistente en que si bien reconoció el incumplimiento en la emisión de notas de Débito/Crédito no se causó un perjuicio a la Administración Tributaria y en caso negativo, analizar si existió interpretación y aplicación errónea de las normas contenidas en los numerales 144 y 146 de la Resolución Administrativa 05-0043-99.

La revisión de los antecedentes cumplidos en sede administrativa, informa que la Administración Tributaria, efectuó verificación a la empresa contribuyente Aerolíneas Argentinas S.A. mediante Orden de Verificación N° 0009OVI00337, Operativo Específico 430 Débito IVA, cuyo alcance comprendió el IVA no declarado con relación a las diferencias observadas en las Declaraciones Juradas Ventas declaradas por la contribuyente y el IT de los periodos fiscales febrero, marzo, abril y marzo de 2006, proceso que concluyó con la emisión de la Resolución Determinativa N° 17-00124-10, de 9 de julio de 2010, que observó que en el periodo fiscal marzo/2006, el contribuyente no determinó correctamente el IVA porque no declaró la totalidad de las ventas gravadas efectuadas en el periodo, porque disminuyó el importe de dichas ventas el importe correspondiente a pasajes devueltos por pasajes vendidos en enero y febrero de 2006, generando una diferencia de Bs. 143.025, que dio origen al impuesto omitido de Bs. 18.593, al haberse concluido que las devoluciones alegadas por la empresa contribuyente, no podían bajo ningún concepto afectar el débito de un periodo distinto, debiendo a los efectos de la compensación incrementar su crédito aplicando el procedimiento establecido en los numerales 144 y 146 de la RA 05-0043-99 o en su defecto rectificando las ventas de los meses correspondientes a las transacciones observadas como devueltas (enero y febrero). Con esa fundamentación, determinó las obligaciones tributarias de Aerolíneas Argentinas S.A. en la suma de 42.161 UFV, resolución que fue confirmada en alzada, conforme consta en la Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0153/2010 en aplicación de los numerales y de la normativa citada.



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 150/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

Establecido lo anterior, corresponde referirse a lo resuelto en la Resolución Jerárquica AGIT-RJ/0046/2011 de 20 de enero, impugnada en el proceso, primero, por ser presuntamente contradictoria. Al efecto, la autoridad demandada, al revocar parcialmente la Resolución ARIT-SCZ/RA 0153/2010, de 5 de noviembre, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria y modificar la deuda tributaria de la suma de 42.161 UFV a 1.841 UFV, en la parte referida a veintisiete pasajeros que efectuaron la devolución de sus pasajes aéreos, por encontrarse debidamente documentada, consideró que la norma contenida en la RA 05-0043-99, señala que las Notas de Crédito-Débito deberán extenderse obligatoriamente en el momento en el que se produjo la devolución de los bienes o rescisión del servicio y que por ello, las devoluciones o rescisiones pueden o no realizarse en el mismo período fiscal en que efectuó la venta, por lo que dicha devolución puede también ser posterior al período fiscal de su venta; sin embargo, dichas devoluciones o rescisiones deben ser registradas en el período fiscal en que se producen.

Además señaló que dichas cancelaciones son posibles con el cumplimiento de formalidades, tales como las Notas de Crédito-Débito reguladas por la RA 05-0043-99, empero, también, tomando en cuenta la verdad material, estableció que Aerolíneas Argentinas S.A., había documentado debidamente las rescisiones del servicio de transporte aéreo porque, aunque carecían de las Notas de Crédito-Débito, las transacciones contaban "con los pasajes emitidos, sticker autoadhesivo que habilita el boleto como factura o BSP considerados como notas fiscales (según los num. 27 y 28 de la RA 05-0043-99), formulario de Cálculo de Devolución, Solicitud de Devolución (Refund Application) y/o Comprobante de Caja Egreso o Reporte de Reembolsos (fs.58-243 de antecedentes administrativos c. 1 y 2)", salvo por el pasaje correspondiente a la pasajera Ruth Rodríguez, por cuanto no cuenta con la documentación que acredite la devolución de dicho pasaje por Bs. 6.244,92 cuyo crédito fiscal asciende a Bs. 812.

La relación precedente permite concluir, que no es evidente la contradicción aludida por la entidad demandante, puesto que **no existe incompatibilidad entre las dos proposiciones propuestas en la resolución jerárquica**, vale decir, que es evidente que no se cumplió con una formalidad como es la emisión de las notas de Crédito/Débito pero que sin embargo, por verdad material se verificó la efectiva devolución sumas de dinero desembolsadas por el sujeto pasivo a favor de los pasajeros que determinaron devolver sus pasajes, aspecto que no ha sido desvirtuado en el curso del procedimiento de verificación y tampoco en el presente proceso.

En coherencia con el razonamiento anterior, corresponde emitir pronunciamiento de fondo, sobre la acusada interpretación y aplicación errónea de los numerales 144 y 146 de la RA 05-0043-99 de 13 de agosto de 1999, al efecto se considera lo siguiente:

En cuanto al **procedimiento de devolución**, el art. 7 de la Ley 843, al regular el débito fiscal, permite deducir las devoluciones efectuadas, rescisiones, descuentos, bonificaciones o rebajas obtenidas que, respecto del precio neto de las compras efectuadas, hubiese logrado el responsable

en dicho periodo, como ha ocurrido en el caso de autos, en el que los pasajes vendidos por el sujeto pasivo en los meses de enero y febrero de 2006, fueron devueltos por los compradores/pasajeros en el mes de marzo/2006, ocasionando que se dedujeran dichas devoluciones de las declaraciones efectuadas por dichos periodos.

En cuanto **al periodo** en que puede aplicarse dicha posibilidad legal, es evidente que el art. 32 de la RA 05-0039-99, establece que las devoluciones y/o rescisiones señaladas en los arts. 7 y 8 de la Ley 843 y en los arts. 7 y 8 del DS 21530 pueden realizarse en el periodo fiscal en que se produzca dicha devolución o rescisión.

Por su parte, el numeral 144 de la indicada RA 05-0043-99, prevé que las Notas de Crédito-Débito, deberán extenderse en el momento en que se produzca la devolución de los bienes o la rescisión del servicio y llenarse con la misma información tanto en el original como en la copia correspondiente, debiendo quedar dicho original denominado "Nota de Débito" a cargo del cliente y el duplicado o "Nota de Crédito en poder del emisor. El numeral 146, regula la emisión de Notas de Crédito - Débito a clientes sujetos pasivos y no sujetos pasivo del Impuesto al Valor Agregado - IVA.

Establecido el procedimiento y formalidades que deben cumplirse para la habilitación y emisión de las Notas de Crédito-Débito, la Administración Tributaria sustenta su pretensión en el incumplimiento de dichas formalidades, puesto que no es objeto de controversia que la empresa contribuyente, al respaldar la devolución de sumas de dinero por retorno de los pasajes adquiridos meses antes, no emitió ni adjuntó las indicadas notas fiscales, hecho que puede ser constitutivo de una contravención tributaria; sin embargo, en el procedimiento de verificación y al sostener el reparo y posterior determinación de una presunta deuda tributaria, la Administración Tributaria no consideró el hecho material, cierto e indiscutido consistente en la efectiva devolución de los pasajes que forman parte de la documentación de sustento y la correspondiente y simultánea, devolución de los importes pagados por los pasajeros que decidieron no tomar los servicios de la empresa transportadora, consiguientemente, existió la causal que abre y permite la posibilidad de deducir dichos montos de las ventas efectuadas en el periodo en que se produjeron las devoluciones y por ello, no podía determinarse una deuda tributaria, al no existir ningún tributo omitido.

Corresponde puntualizar, que el criterio de la Autoridad General de Impugnación Tributaria para dar prevalencia a la verdad material sobre la formalidad, es coherente con la Sentencia Constitucional 1888/2011-R de 7 de noviembre, que señala que la verdad material que recoge el derecho de los ciudadanos a la justicia material, debe entenderse que la garantía del debido proceso con la que especialmente se vincula el derecho formal, no ha sido instituida para salvaguardar un ritualismo procesal estéril que no es un fin en si mismo, sino esencialmente para salvaguardar un orden justo que no es posible cuando, pese a la evidente lesión de derechos, prima la forma al fondo, pues a través del procedimiento se pretende lograr una finalidad más alta cual es la efectiva tutela de los derechos,



Estado Plurinacional de Bolivia

Órgano Judicial

Exp. 150/2011. Contencioso Administrativo.- Gerencia  
Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos  
Nacionales contra la Autoridad General de Impugnación  
Tributaria.

entendimiento aplicable en todos los ámbitos jurisdiccional, administrativo y tributario.

Consecuentemente, esta Sala Plena no encuentra vulneración a norma expresa que amerite dejar sin efecto la resolución impugnada en la presente acción contencioso-administrativa, correspondiendo desestimar la pretensión deducida por la Administración Tributaria.

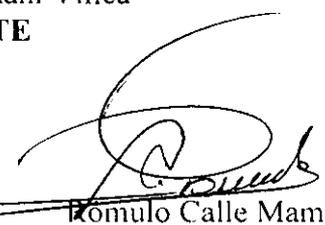
**POR TANTO:** La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en ejercicio de la atribución conferida por los arts. 778 y 781 del Código de Procedimiento Civil, los arts. 4 y 6 de la Ley N° 620 de 29 de diciembre de 2014, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda contencioso-administrativa de fs. 42 a 45, interpuesta por la Gerencia GRACO Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, manteniendo firme y subsistente la Resolución Jerárquica AGIT-RJ 0046/2011 de 20 de enero de 2011, sin costas.

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

*Regístrese, notifíquese y archívese.*

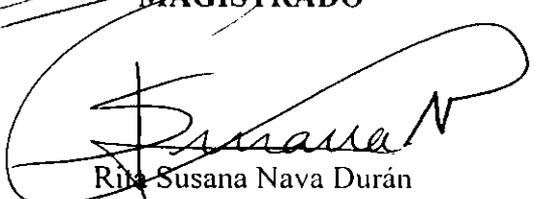
  
Pastor Segundo Mamani Villca  
**PRESIDENTE**

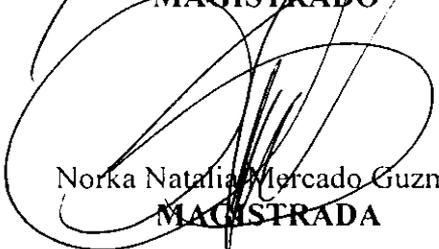
  
Jorge Isaac von Borries Méndez  
**DECANO**

  
Romulo Calle Mamani  
**MAGISTRADO**

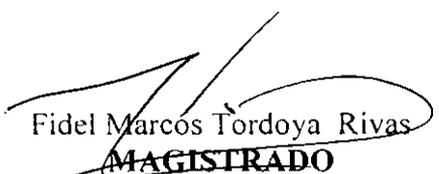
  
Antonio Guido Campero Segovia  
**MAGISTRADO**

  
Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano  
**MAGISTRADO**

  
Rita Susana Nava Durán  
**MAGISTRADA**

  
Norka Natalia Mercado Guzmán  
**MAGISTRADA**

  
Maritza Santura Juaniquina  
**MAGISTRADA**

  
Fidel Marcos Tordoya Rivas  
**MAGISTRADO**

  
SALA PLENA  
TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA  
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA  
SALA PLENA

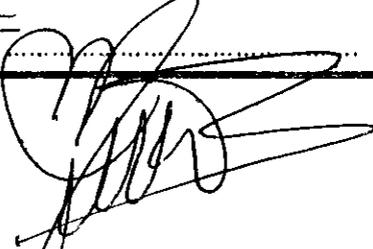
GESTIÓN: ...2015.....

SENTENCIA N° 601... FECHA 10 DE DICIEMBRE

LIBRO TOMA DE RAZÓN N° 1/2015.....

CONFORME

VOTO DISIDENTE: .....



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