

## RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0119/2010

La Paz, 09 de abril de 2010

Resolución de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria: **Resolución ARIT-SCZ/RA 0016/2010, de 25 de enero de 2010**, del Recurso de Alzada, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz.

Sujeto Pasivo o Tercero Responsable: **PETROBRAS BOLIVIA SA**, representada por Stanica María del Socorro Ivanovich Flores y Gilmar Alanis.

Administración Tributaria: **Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada por Dora Montenegro Caballero.

Número de Expediente: **AGIT/0062/2010//SCZ/0163/2009**.

**VISTOS:** El Recurso Jerárquico interpuesto por PETROBRAS BOLIVIA SA (fs. 289-293 vta. del expediente); la Resolución ARIT-SCZ/RA 0016/2010, de 25 de enero de 2010, del Recurso de Alzada (fs. 271-278 del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0119/2010 (fs. 318-351 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

### **CONSIDERANDO I:**

#### **I.1. Antecedentes del Recurso Jerárquico.**

##### **I.1.1. Fundamentos del Sujeto Pasivo.**

PETROBRAS BOLIVIA SA representada legalmente por Stanica María del Socorro Ivanovich Flores y Gilmar Alanis, según Testimonio de Poder Especial N° 504/2009, de 29 de octubre de 2009 (fs. 196-204 del expediente), interpone Recurso Jerárquico (fs. 289-293 vta. del expediente), impugnando la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0016/2010, de 25 de enero de 2010, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz. Presenta los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta que la Resolución de Alzada confunde la aplicación del principio tempus regit actum y el tempus comissi delicti, desconociendo la jurisprudencia emitida por la Superintendencia Tributaria, que establece que las normas adjetivas o procesales aplicables son aquellas vigentes en el momento de iniciación del trámite, específicamente la Resolución STG-RJ/0103/2007, la cual define que para el caso de presentación de las declaraciones juradas rectificatorias, se aplican normas adjetivas o procesales, que son las que establecen procedimientos para llevar a cabo el derecho sustantivo que regula las relaciones existentes entre el sujeto activo y pasivo, para la satisfacción del tributo.
- ii. Continúa señalando que bajo esa interpretación de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, corresponde aplicar la Ley 2492 (CTB) y el DS 27310, modificado por el DS 27874, normas vigentes el momento de presentación de la Solicitud de Aprobación de las Declaraciones Juradas Rectificatorias, y no la Ley 1340, la RM N° 839/1992, ni el DS 25183, ya que el presente caso versa sobre un derecho reclamado y no sobre períodos en los que hubiese existido un hecho generador, como erróneamente se menciona en el punto V.1.1 de la Resolución de Alzada.
- iii. Señala que la Resolución STR-RJ/0103/2007 da lugar a la aplicación de la RM 839/92, por el sólo hecho de que las declaraciones juradas rectificatorias fueron presentadas cuando aún no estaba vigente el DS 27310, además, porque las rectificatorias fueron motivadas por una Acción de Repetición, lo que no sucede en el presente caso, por lo que, aún cuando no se trate del mismo caso, la citada resolución jerárquica deja sentado el criterio de que es la norma adjetiva la que debe aplicarse, cuando se trate de declaraciones juradas rectificatorias.
- iv. Aduce que la falencia técnica de la Resolución de Alzada nace por aplicar el principio tempus comissi delicti al procedimiento de rectificatoria, en lugar de aplicar el principio tempus regit actum, lo que ha generado agravios, ya que la aplicación de la Ley 1340 (CTb) y normas reglamentarias, otorga a la rectificación el mismo tratamiento de la acción de repetición (es decir, la prescripción), lo que no ocurre si se aplica correctamente la Ley 2492 (CTB), en la que no existe identidad entre el procedimiento de rectificación con el procedimiento de acción de repetición, siendo en consecuencia, inaplicable el mismo cómputo de la prescripción.
- v. Añade que el art. 59-I de la Ley 2492 (CTB), establece que el plazo de prescripción de 4 años, se limita a puntuales acciones de la Administración Tributaria, entre las

que no se encuentra la de aprobar solicitudes de rectificación y en los arts. 60 al 62 de la citada Ley, se establecen reglas de aplicación de la prescripción; sin embargo, de ninguna manera tales artículos limitan un derecho que asiste al contribuyente, para hacer uso de un crédito fiscal que le corresponde; a la vez, indica que el único derecho del contribuyente que tiene plazos para la prescripción, es el derecho para reclamar al Fisco la restitución de pagos indebidos o en exceso, efectuados por cualquier concepto tributario, a través de la acción de repetición que es un procedimiento reglado que nada tiene que ver con las solicitudes de rectificación.

vi. Indica que no corresponde declarar prescrito su derecho, cuando ha demostrado fehacientemente que realizó con transparencia todas las acciones necesarias y requeridas por la Administración Tributaria, para hacer valer su derecho de utilizar un crédito fiscal que legal y legítimamente le corresponde, lo cual de ninguna manera puede ser considerada como una inacción, que dé lugar a la prescripción injustamente invocada por la Administración Tributaria y confirmada por la instancia de Alzada.

vii. Por otra parte, expresa que siendo irrefutable la aplicación de la Ley 2492 (CTB) y sus normas reglamentarias, corresponde analizar el alcance del art. 28-I del DS 27310, modificado por el art. 12-II del DS 27874, que es arbitrariamente interpretado por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos, ya que dichas disposiciones establecen que las rectificatorias a favor del contribuyente, podrán ser presentadas por una sola vez, para cada impuesto, formulario y período fiscal. La Resolución de Alzada, confundiendo la aplicación del tempus regit actum, se limita a establecer que las mencionadas normas no son aplicables para los períodos noviembre y diciembre de 2003, y corresponde la aplicación del art. 4 del DS 25183, interpretación que pone de manifiesto una contradicción tan evidente que destruye por si misma la ratio de la decisión, pues de forma incomprensible, no sólo hace omisión del principio tempus regit actum sino que pretende aplicar una norma que no estaba vigente en los períodos objeto de rectificatoria.

viii. Aduce que la única limitación del ordenamiento jurídico tributario, vigente el momento de la solicitud de aprobación de las declaraciones juradas rectificatorias, está en el hecho de que sólo podrán ser presentadas por una sola vez, para cada impuesto, formulario y período fiscal, con excepción de aquellas requeridas por el SIN, excepción que omite considerar Alzada, puesto que mediante CITE: SIN/GGSC/DGRE/VAL/NOT/0089/2009, fue la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos la que requirió al contribuyente la presentación de las declaraciones juradas

rectificadoras, aspecto reconocido en Alzada, pero no debidamente valorada, distrayendo el verdadero enfoque con el Informe GSH/DFSC/INF. N° 0856/2008, del que solamente es rescatable la mención expresa de que el contribuyente incorpora en sus proyectos rectificatorios el saldo de crédito fiscal comprometido, situación que configura la restitución del crédito fiscal, trámite sujeto a la RND 10-0021-05 y su ampliación con la RND 10-0038-05, que omitió tomar en cuenta la Resolución de Alzada.

- ix. Manifiesta que siendo evidente que la rectificación de declaraciones juradas fue instruida y requerida por la Administración Tributaria, ante su imposibilidad interna y no imputable al contribuyente, de aplicar el procedimiento de restitución, en aplicación del art. 28-I del DS 27310, corresponde eliminar la limitación temporal de un año que fue utilizada para rechazar su pretensión.
- x. Señala que es inexplicable que la Resolución de Alzada, sin sustento jurídico alguno, afirme que el reacomodo o liberación del crédito fiscal tendrá como consecuencia una disminución del saldo a favor del fisco, como si se estuviera pretendiendo la obtención de un crédito adicional o una ventaja extraordinaria, cuando en los hechos, se está utilizando un procedimiento instruido por la Administración Tributaria, para viabilizar la restitución de un crédito fiscal, que legalmente le corresponde y que fue comprometido para sustentar las solicitudes de CEDEIM.
- xi. Añade que entre la restitución y la rectificación existen diferencias sustanciales y procedimentales, que hacen que cada una sea considerada un procedimiento particular y distinto con reglas específicas, que no pueden ser arbitrariamente confundidas por la Administración Tributaria. En efecto, la definición del art. 78-III de la Ley 2492 (CTB), demuestra que la restitución del crédito fiscal IVA no puede ser considerada rectificación, ya que sólo se trata de instrumentalizar el derecho de reclasificar el crédito fiscal IVA, sin modificar los montos del crédito fiscal, es decir, sin aumentar el saldo a favor del contribuyente ni disminuir el saldo a favor del fisco. En definitiva, en la restitución no se modifica ninguno de los elementos de la base imponible del IVA, sino que reacomoda el crédito fiscal IVA comprometido.
- xii. Expresa que la RND 10-0021-05, tiene el objeto específico de reglamentar el procedimiento para la restitución del crédito fiscal comprometido por los exportadores, incluido el mantenimiento de valor que le corresponda, cuando éste no fue objeto de devolución impositiva total o parcial, a través del CEDEIM,

resolución que define la restitución del crédito fiscal comprometido, como el acto mediante el cual la Administración Tributaria, de oficio o a solicitud del exportador, autoriza la utilización del crédito fiscal comprometido no devuelto a través de CEDEIM; definición que muestra de forma inequívoca que el uso de ese crédito fiscal IVA se autoriza mediante la restitución, no mediante la rectificación.

xiii. Sostiene que la restitución del crédito fiscal IVA debió realizarse vía reportes de restitución, modalidad que por la imposibilidad técnica de la Administración Tributaria fue rechazada, instruyendo solicitar la restitución vía declaraciones juradas rectificatorias, mecanismo que también fue rechazado, situación que expresa arbitrariedad que atenta contra el principio de seguridad jurídica, impidiéndose el uso de un activo que legítima y legalmente le corresponde; añade que Alzada protege de manera infundada un interés que no le corresponde al fisco, cual es el apropiarse de un crédito fiscal del contribuyente, haciendo caso omiso de la exposición oral de alegatos de 8 de enero de 2010.

xiv. Asevera que es inconcebible que la Administración Tributaria instruya aplicar un procedimiento, que supuestamente era inviable por haber prescrito, en cuyo entendido señala que el AC 287/99-R, de 28 de octubre de 1999, establece que la seguridad jurídica representa la garantía de la aplicación objetiva de la Ley, de tal manera que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones; empero, la actitud en contra de PETROBRAS, no sólo transgrede el principio de seguridad jurídica, sino atenta contra la buena fe que rige en todo procedimiento administrativo y que por mandato de la Constitución obliga a todo funcionario público a actuar con integridad en el ejercicio de sus funciones.

xv. Finalmente, solicita revocar totalmente la Resolución de Alzada, ordenándose a la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN aprobar la presentación de las declaraciones juradas rectificatorias, como modalidad instruida por dicha autoridad, para la restitución del crédito fiscal IVA comprometido por los períodos agosto a diciembre 2003.

## **I.2. Fundamentos de la Resolución del Recurso de Alzada.**

La Resolución ARIT-SCZ/RA 0016/2010, de 25 de enero de 2010, del Recurso de Alzada, pronunciada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz (fs. 271-278 del expediente), resuelve confirmar la Resolución Administrativa de

Rectificatoria N° 23-00365-09, de 30 de septiembre de 2009, emitida por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos Santa Cruz del SIN; con los siguientes fundamentos:

- i. **Respecto al principio tempus regit actum**, expresa que corresponde ser aplicado en la parte adjetiva o procesal, siendo aplicable la Ley vigente el momento en que el hecho fue cumplido, y que el principio tempus commissi delicti dispone que la Ley que debe aplicarse en la parte sustantiva o material, es la Ley que estaba vigente el momento de la comisión del delito o la contravención; bajo este contexto, señala que la Ley 2492 (CTB), en su disposición transitoria primera, establece que los procedimientos administrativos que estuvieren en trámite a la fecha de publicación de dicho Código, serán resueltos hasta su conclusión por las autoridades competentes, conforme con las normas y procedimientos establecidos en la Ley 1340 (CTb), teniendo presente el momento de acaecido el hecho generador, entre otros.
  
- ii. Asimismo, indica que lo señalado precedentemente se refuerza con la SC 0028/2005, de 28 de abril de 2005, que declaró constitucional el párrafo tercero de la Disposición Transitoria Primera del DS 27310 (RCTB); por otra parte, aduce que la disposición transitoria segunda de la Ley 2492 (CTB), establece que aquellos procedimientos administrativos que se inicien en la vigencia plena de la Ley 2492, se tramitarán conforme a las normas y procedimientos de la Ley 2492; sin embargo, es preciso aclarar que en la parte sustantiva o material, en resguardo de la seguridad jurídica, es aplicable la Ley vigente el momento de ocurrido los hechos generadores, siendo aplicable la Ley 1340 (CTb), a efectos de considerar el cómputo del plazo para la prescripción.
  
- iii. En ese marco, establece que los períodos observados en el presente caso son agosto/2003, septiembre/2003, octubre/2003, noviembre/2003 y diciembre/2003, de los cuales, los períodos fiscales **agosto/2003, septiembre/2003 y octubre/2003**, en los que se produjo el hecho generador, son períodos en los que se encontraba vigente la Ley 1340 (CTb), por lo que corresponde la aplicación de los arts. 299 al 302 de la referida Ley, en cuanto a los plazos de prescripción y plazos administrativos, considerando asimismo lo dispuesto en la RM N° 839/92, de 28 de agosto de 1992, que de igual forma, en el numeral tercero, señala que los Sectores Asuntos Técnicos y Jurídicos de la Administración Tributaria darán a las declaraciones juradas rectificatorias, el tratamiento correspondiente a la acción de repetición, según lo dispuesto en el art. 299 de la Ley 1340 (CTb). En tal sentido, desestima en este punto la pretensión de la empresa recurrente.

- iv. En relación al **plazo máximo de 1 año previsto en el art. 28-I del DS 27310 (RCTB)**, menciona que si bien la Administración Tributaria mediante Cite: SIN/GGSC/DGRE/VAL/NOT/0089/2009, indicó al contribuyente realizar rectificatorias para liberar los créditos fiscales comprometidos, a raíz de que en el SIRAT no se pudo realizar las capturas de las SDI, por lo que no correspondía la restitución del crédito fiscal mediante reportes de restitución, dicha nota plantea como alternativa las rectificatorias de las declaraciones juradas F-210 IVA por los períodos observados; y en el Informe GSH/DFSC/INF. N° 0856/2008, señaló que la empresa, como descargo a los reparos determinados, presentó proyectos de declaraciones juradas rectificatorias del IVA y que efectuado el análisis, se observó que a consecuencia del arrastre del crédito fiscal de meses anteriores, el sistema aceptaba las rectificatorias, cuando se incrementaban sus ventas; en cambio, por los otros períodos en que disminuían sus ventas, necesariamente debían contar con la Resolución de Aprobación, evidenciando además que algunos períodos se encontraban dentro de la prescripción señalada en los arts.121 al 124 de la Ley 2492 (CTB), es decir, para los proyectos de declaración jurada de rectificación, como ser noviembre y diciembre de 2003.
- v. En este contexto, sostiene que de acuerdo con el art. 28-I del DS 27310 (RCTB), las DDJJ rectificatorias requeridas por el SIN, no están sujetas al plazo de 1 año y de igual modo el art.12-II del DS 27874, que modifica la norma legal señalada precedentemente, omite el plazo de 1 año pero limita la presentación de las rectificatorias por una sola vez; debiendo tener en cuenta que el DS 27310 (RCTB), entró en vigencia a partir del **9 de enero de 2004**, y el DS 27874 el **26 de noviembre de 2004**, es decir, que dichas disposiciones no resultan aplicables para los periodos noviembre y diciembre de 2003, de manera retroactiva, sino son aplicables a partir del período enero de 2004, que no es el caso. Por consiguiente, corresponde la aplicación del art. 4 del DS 25183 de 28 de septiembre de 1998, el cual no contempla limitación alguna en el plazo, para la presentación de DDJJ rectificatorias.
- vi. Aclara que no corresponde la aplicación del DS 27310 y DS 27874, normativa que la Administración Tributaria consagró en la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-00365-09, de 30 de septiembre de 2009; asimismo, tampoco corresponde aplicar el criterio de la empresa recurrente, respecto a la normativa enunciada. En tal sentido, teniendo en cuenta los periodos observados, la normativa correcta aplicable a la rectificación de DDJJ, corresponde al DS 25183, de 28 de septiembre de 1998.

vii. Asimismo, aduce que las DDJJ rectificatorias, presentadas por la empresa recurrente, no son simplemente una actualización de información o dato brindado a la Administración, ya que al producirse un reacomodo o liberación del crédito fiscal comprometido, tendrá como consecuencia lógica el incremento del crédito fiscal para el mercado interno, a favor del contribuyente, con el que podrá compensar los débitos fiscales generados y, en consecuencia, se producirá una disminución del saldo a favor del fisco, por lo que necesariamente deberá contar con la aprobación expresa de la Administración Tributaria antes de ser ingresados al sistema bancario. Por lo que no es correcta la apreciación de la empresa recurrente en este punto.

viii. En cuanto **a la inexistencia de la prescripción para la presentación de declaraciones juradas rectificatorias**, sostiene que en los períodos agosto, septiembre y octubre de 2003, conforme con lo señalado en el punto **V.I** de la fundamentación, se aplica al plazo de prescripción de tres (3) años, correspondiente al procedimiento de Acción de Repetición, señalado en los arts. 299 al 302 de la Ley 1340 (CTb), por lo que el cómputo para el inicio de la prescripción se inició a partir del 1 de enero de 2004 y concluyó el 31 de diciembre de 2006.

ix. Asimismo, añade que en el caso de no considerar el procedimiento de Acción de Repetición para las declaraciones juradas rectificatorias de los períodos agosto a octubre de 2003 y, en consecuencia, no aplicar el plazo de prescripción de tres (3) años, señalado en los arts. 299 al 302 de la Ley 1340 (CTb), para dicho procedimiento; de igual forma, considerando el principio tempus regit actum y aplicando los arts. 52 y 53 de la Ley 1340 (CTb), para la prescripción se establece cinco (5) años, computables desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el hecho generador, iniciándose el 1 de enero de 2004 y concluyendo el 31 de diciembre de 2008, es decir, que de todas formas los períodos agosto a octubre de 2003 se encuentran prescritos, teniendo en cuenta que el recurrente, el 16 de abril de 2009, solicitó a la Administración Tributaria la aprobación de las Declaraciones Juradas Rectificadoras por los períodos agosto a diciembre de 2003 y en el entendido de que el análisis del presente caso, de acuerdo a los puntos recursivos señalados por la empresa recurrente, únicamente se limita al dilema de la aprobación o no de las declaraciones juradas rectificatorias.

x. De la misma forma, expresa que en cuanto a los períodos noviembre a diciembre de 2003, se tiene que están sujetos a los plazos de prescripción previstos en los arts. 59 y 60 de de la Ley 2492 (CTB), que establecen que prescriben a los cuatro (4) años, las acciones de la Administración Tributaria para verificar y comprobar, contándose



desde el 1º de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo; por lo tanto, para el período noviembre de 2003, el cómputo de la prescripción se inició a partir del 1º de enero de 2004 y concluyó el 31 de diciembre de 2007; respecto al período diciembre de 2003, teniendo en cuenta que el vencimiento de pago ocurre en enero de 2004, el cómputo de la prescripción se inició a partir del 1 de enero de 2005 y concluyó el 31 de diciembre de 2008.

xi. Concluye que el principio *tempus regit actum*, aplicado por la Administración Tributaria, es correcto, por lo que los períodos agosto, septiembre y octubre/2003, se encuentran sujetos a los plazos de prescripción señalados en los arts. 299 al 302 de la Ley 1340 (CTb), y respecto a los períodos noviembre y diciembre de 2003, los mismos se sujetan a los términos de prescripción señalados en los arts. 59 y 60 de la Ley 2492 (CTB), los mismos que también se encuentran prescritos.

## **CONSIDERANDO II:**

### **Ámbito de Competencia de la Autoridad de Impugnación Tributaria.**

La Constitución promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, regula el Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional mediante DS 29894, que en el Título X determina la extinción de las Superintendencias; sin embargo, el art. 141 del referido DS 29894, dispone que: *“La Superintendencia General Tributaria y las Superintendencias Tributarias Regionales pasan a denominarse **Autoridad General de Impugnación Tributaria y Autoridades Regionales de Impugnación Tributaria**, entes que continuarán cumpliendo sus objetivos y desarrollando sus funciones y atribuciones hasta que se emita una normativa específica que adecue su funcionamiento a la Nueva Constitución Política del Estado”*; en ese sentido, la competencia, funciones y atribuciones de la Autoridad General de Impugnación Tributaria se enmarcan en lo dispuesto por la Constitución, las Leyes 2492 (CTB), 3092 (Título V del CTB), DS 29894 y demás normas reglamentarias conexas.

## **CONSIDERANDO III:**

### **Trámite del Recurso Jerárquico.**

El 1 de marzo de 2010, mediante nota ARIT-SCZ-0051/2010, de 26 de febrero de 2010, se recibió el expediente ARIT-SCZ/0163/2009 (fs. 1-297 del expediente), procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 4 de marzo de 2010 (fs. 298-299 del expediente),

actuaciones que fueron notificadas a las partes el 10 de marzo de 2010 (fs. 300 del expediente). El plazo para el conocimiento y resolución del Recurso Jerárquico, conforme dispone el art. 210-III de la Ley 3092 (Título V del CTB), vence el **19 de abril de 2010**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del término legalmente establecido.

#### **CONSIDERANDO IV:**

##### **IV.1. Antecedentes de hecho.**

- i. El 16 de abril de 2009, PETROBRAS BOLIVIA SA, mediante memorial, expuso que el 9 de diciembre de 2008, solicitó la restitución del crédito fiscal comprometido, correspondiente a los períodos julio a diciembre de 2003, ante lo cual, la Administración Tributaria emitió el CITE: SIN/GGSC/DGRE/VAL/NOT/0089/2009, indicando que se debe realizar rectificatorias para liberar el crédito fiscal comprometido, por lo que ingresadas las declaraciones juradas en el Portal Tributario Newton, fue aceptada la que correspondía a julio; sin embargo, las restantes fueron enviadas a proyectos, por lo que solicitó la aprobación de las mismas (fs. 5-6 de antecedentes administrativos).
- ii. El 12 de agosto de 2009, PETROBRAS BOLIVIA SA, mediante memorial, reitera su solicitud de rectificatoria, con el argumento de que hasta esa fecha las declaraciones juradas no fueron aprobadas, lo que le impide compensar el crédito fiscal que legalmente le corresponde, con el débito fiscal generado por sus actividades gravadas por el IVA; aclara que la solicitud responde a una instrucción de la Administración Tributaria y no está relacionada con el incremento en el crédito fiscal ni disminución de débito fiscal (fs. 11-11 vta. de antecedentes administrativos).
- iii. El 29 de septiembre de 2009, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GSH/DF/INF/1175/2009, en el cual señala que de acuerdo con la evaluación de la documentación presentada por el contribuyente, para los períodos agosto, septiembre y octubre 2003, el plazo para solicitar la rectificatoria vencía a los tres años, en aplicación de los arts. 299 al 302 de la Ley 1340 y la RM 839/1992; respecto a noviembre de 2003, en sujeción a los arts. 121 al 124 de la Ley 2492 y la RM 839/1992, el plazo también vencía a los tres años y finalmente, para diciembre 2003, de acuerdo con el art. 28-I del DS 27310, las rectificatorias a favor del contribuyente, sólo podían ser presentadas por una sola vez y en el plazo máximo de un año; consiguientemente, establece que corresponde rechazar las declaraciones juradas rectificatorias (fs. 53-56 de antecedentes administrativos).

iv. El 30 de septiembre de 2009, la Administración Tributaria notificó en Secretaría a Stanica Ivanovich Flores, representante de PETROBRAS BOLIVIA SA, con la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-00365--09, de la misma fecha, en la cual resuelve rechazar las solicitud de rectificatoria, correspondiente a las declaraciones juradas rectificatorias, Form. 210, Impuesto al Valor Agregado (IVA) de los períodos agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2003 (fs. 57-58 vta. de antecedentes administrativos).

## **IV. 2. Alegatos de las partes.**

### **IV. 2.1. Alegatos del sujeto pasivo.**

PETROBRAS BOLIVIA SA solicitó la presentación de alegatos orales en conclusiones, el 17 de marzo de 2010 (fs. 301 del expediente) y en Audiencia Pública de recepción de alegatos orales, llevada a cabo el 23 de marzo de 2010, expuso sus alegatos (fs. 307-313 del expediente), manifestando lo siguiente:

- i. Expresa que hubo vulneración de varios principios por parte de la Administración Tributaria, específicamente el principio de certeza, aduciendo que habría solicitado la devolución de impuestos por los períodos agosto a diciembre/2003; solicitud que fue rechazada por la Administración Tributaria, ante lo cual, se interpuso Recurso de Alzada, que dio lugar a que la Superintendencia Tributaria General revoque dicho rechazo, para que posteriormente el SIN vuelva a rechazar la solicitud de devolución impositiva, siendo nuevamente objeto de impugnación, en cuyo proceso se anula obrados el 2007, sin que a la fecha se hubiera dado cumplimiento a dicha decisión, lo que determinó la renuncia del derecho a los CEDEIM, y efectuar los trámites para que el Crédito Fiscal que estaba comprometido para su devolución, retorne para su consideración en el mercado interno.
- ii. Señala que primero pidió una rectificatoria y la Administración Tributaria instruye mediante una disposición expresa, no utilizar la rectificatoria sino la restitución, que es un procedimiento sujeto a las RND 10-0021-05 y 10-0038-05; ante lo cual, efectúa la solicitud de restitución y en respuesta, el SIN retrocede en sus pasos e instruye rectificar, para liberar los créditos fiscales comprometidos, debido a que no se llegó a realizar la captura de las solicitudes descritas en el oficio presentado en el sistema SIRAT, acto administrativo individualizado que se da cumplimiento; sin embargo, una vez presentada la rectificatoria, el SIN rechaza la misma, invocando para ello la prescripción, vulnerando el principio de certeza con que el que debe actuar la Administración Tributaria.

- iii. Aduce que la ARIT no realiza un análisis adecuado de ninguno de los argumentos planteados, rechazando el Recurso, en una inadecuada valoración del caso, ya que para agosto, septiembre y octubre, aplica la Ley 1340 (CTb), y en consecuencia, considera la rectificatoria como acción de repetición y conforme con la Resolución Ministerial, declara la prescripción.
- iv. Sostiene que según Alzada, existe un plazo máximo de un año para presentar rectificatorias, y que como estas han sido presentadas el 2008, para la gestión 2003, ya no hay lugar a hacer la rectificatoria, pese a que fue la Administración Tributaria la que solicitó las mismas, determinando que el reacomodo del crédito fiscal del mercado externo a crédito fiscal mercado interno y la liberación de ese crédito fiscal comprometido, es una rectificatoria, porque incrementa el saldo a favor del contribuyente; y en relación a los periodos noviembre y diciembre 2003, establece la prescripción, al haber pasado cuatro años conforme con la Ley 2492 (CTB).
- v. Señala que la solicitud de devolución impositiva, fue presentado en vigencia de la Ley 2492 (CTB), y que al reiterar su decisión de continuar con ese trámite, pide la restitución de ese crédito para mercado interno, debiendo aplicarse el procedimiento de restitución de crédito fiscal, no el de "rectificatoria"; empero, aclara que en la citada Ley 2492, no existe identidad entre el procedimiento de rectificación con el procedimiento de acción de repetición, y pese a que en el antiguo Código, pudieron haber sido lo mismo, bajo una interpretación de una Resolución Ministerial que se refiere a otro tipo de aspectos, en el Código Tributario actual la rectificatoria no necesariamente es "acción de repetición", siendo en consecuencia inaplicable el cómputo de la prescripción.
- vi. Arguye que no corresponde aplicar el año de límite, previsto en el art. 28 del DS 27310, que alega la Administración Tributaria y la ARIT, ya que dicha norma establece como excepción al plazo para presentar la solicitud de rectificatoria, aquellas requeridas por el SIN, hecho que se produjo en el presente caso, mediante una carta expresa, además que por un Decreto Supremo posterior, el límite de un año fue suprimido.
- vii. Señala que restitución no es rectificación, que son dos procedimientos administrativos totalmente separados y distintos, y que en este caso, no estamos frente a la rectificación del IVA, ni a un incremento del saldo a favor del contribuyente, porque el crédito fiscal IVA sigue siendo el mismo, toda vez que acumuló ese crédito fiscal, como consecuencia de sus compras, crédito fiscal que

está en su cuenta corriente, y lo que ha hecho es llevarlo a otra casilla, es decir, algo complementario para que se le devuelva el CEDEIM; no existiendo un incremento patrimonial, para decir que es un nuevo crédito fiscal o se está haciendo algo a favor del Contribuyente, por lo que no es rectificación ni cambio que signifique incremento del saldo del Contribuyente, siendo el saldo el mismo.

viii. Indica que el art. 78-III de la Ley 2492 (CTB), define lo que es rectificatorio, quedando claro que lo que se tiene que hacer en este caso, no es rectificar, sino que se está actualizando esta información o dato brindado a la Administración Tributaria, datos no vinculados con la determinación de la deuda tributaria, por lo que Petrobras simplemente ha buscado instrumentalizar su derecho a reclasificar ese crédito fiscal IVA, no ha pretendido modificar esos puntos para nada, es decir que no aumenta el saldo a favor del contribuyente, ni disminuye el saldo a favor del Fisco, ni modifica la base imponible del IVA, solo se reacomoda el crédito fiscal comprometido; sin embargo, para la ARIT existe una perfecta rectificación.

ix. Expresa que la seguridad jurídica, para el Tribunal Constitucional, es una condición esencial para el desenvolvimiento de las naciones y, como bien señala, debe funcionar como una garantía de aplicación objetiva y ésta aplicación debe ser de tal modo que los individuos deben saber en cada momento, cuáles son sus derechos y cuáles sus obligaciones; la seguridad no consiste en decirle al contribuyente si a todo, consiste en que sepamos qué es lo que tenemos que hacer, sin estar sometidos al capricho y arbitrariedad de la Administración Tributaria, como en el presente caso. Finalmente, pide la nulidad del procedimiento, no correspondiendo la rectificación sino la restitución, es decir, hasta la solicitud de rectificatoria

### **IV.3. Antecedentes de derecho.**

#### **i. Ley 1340, Código Tributario Abrogado (CTb).**

**Art. 9.** Las normas tributarias regirán desde la fecha de su publicación oficial o habiéndose hecho ésta desde la fecha que ellas determinen, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados siguientes:

**1.** Las normas referentes a la existencia o cuantía del tributo regirán desde el primer día del año calendario siguiente al de su publicación, cuando se trate de tributos que determinen o liquiden por períodos anuales o mayores y desde el primer día del mes siguiente cuando se trate de períodos menores siempre que hubiere habido publicación de la Ley.

**Art. 299.** Acción de repetición es aquella que pueden utilizar los contribuyentes o responsables para reclamar la restitución de pagos indebidos al Fisco por concepto de tributos, intereses o multas pecuniarias.

**Art. 302.** La acción de repetición caduca a los tres años, contado desde el 1ro. de enero siguiente al año en que efectuó cada pago, o liquidación final para el caso de regalías y podrá interponerse desde la fecha de estas, aunque no hubiere comenzado a correr dicho término.

**ii. Ley 2492, Código Tributario Boliviano (CTB).**

**Art. 3. (Vigencia).** Las normas tributarias regirán a partir de su publicación oficial o desde la fecha que ellas determinen, siempre que hubiera publicación previa.

**Art. 59. (Prescripción).**

I. Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para:

1. Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.
2. Determinar la deuda tributaria.
3. Imponer sanciones administrativas.
4. Ejercer su facultad de ejecución tributaria.

II. El término precedente se ampliará a siete (7) años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda.

III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años.

**Art. 60. (Cómputo).**

I. Excepto en el numeral 4 del párrafo I del Artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.

II. En el supuesto 4 del párrafo I del Artículo anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria.

III. En el supuesto del párrafo III del Artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiriera la calidad de título de ejecución tributaria.

**Art. 62. (Suspensión).** El curso de la prescripción se suspende con:

I. La notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis (6) meses.

II. La interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente. La suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo.

**Art. 78. (Declaración Jurada).**

I. Las declaraciones juradas son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por las reglamentaciones que ésta emita, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben en los términos señalados por este Código.

II. Podrán rectificarse a requerimiento de la Administración Tributaria o por iniciativa del sujeto pasivo o tercero responsable, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del Fisco o la disminución del saldo a favor del declarante. También podrán rectificarse a libre iniciativa del declarante, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco, previa verificación de la Administración Tributaria. Los límites, formas, plazos y condiciones de las declaraciones rectificatorias serán establecidos mediante Reglamento.

En todos los casos, la Declaración Jurada rectificatoria sustituirá a la original con relación a los datos que se rectifican.

III. No es rectificatoria la Declaración Jurada que actualiza cualquier información o dato brindado a la Administración Tributaria no vinculados a la determinación de la Deuda Tributaria. En estos casos, la nueva información o dato brindados serán los que tome como válidos la Administración Tributaria a partir de su presentación.

**Art. 124. (Prescripción de la Acción de Repetición).**

I. Prescribirá a los tres (3) años la acción de repetición para solicitar lo pagado indebidamente o en exceso.

II. El término se computará a partir del momento en que se realizó el pago indebido o en exceso.

III. En estos casos, el curso de la prescripción se suspende por las mismas causales, formas y plazos dispuestos por este Código.

#### **Disposiciones Transitorias**

**Segunda.** Los procedimientos administrativos o procesos jurisdiccionales, iniciados a partir de la vigencia plena del presente Código, serán sustanciados y resueltos bajo este Código.

#### **iii. Ley 3092, Título V del Código Tributario (CTB).**

##### **Art.198. (Forma de Interposición de los Recursos)**

I. Los Recursos de Alzada y Jerárquico deberán interponerse por escrito, mediante memorial o carta simple, debiendo contener:

e) Los fundamentos de hecho y/o de derecho, según sea el caso, en que se apoya la impugnación, fijando con claridad la razón de su impugnación, exponiendo fundadamente los agravios que se invoquen e indicando con precisión lo que se pide.

**Art. 211. (Contenido de las Resoluciones).** I. Las resoluciones se dictarán en forma escrita, y contendrán su fundamentación, lugar y fecha de su emisión, firma del Superintendente Tributario que la dicta y la decisión expresa positiva y precisa de las cuestiones planteadas.

#### **iv. DS 27310, de 9 de enero de 2004, Reglamento del Código Tributario Boliviano.**

##### **Art. 28. (Rectificatoria a favor del Contribuyente).**

I. Con excepción de las requeridas por el Servicio de Impuestos Nacionales, las Rectificadorias a Favor del Contribuyente **podrán ser presentadas por una sola vez**, para cada impuesto, formulario y período fiscal y **en el plazo máximo de un año**. El término se computará a partir de la fecha de vencimiento de la obligación tributaria en cuestión.

II. Estas rectificatorias, conforme lo dispuesto en el Párrafo Segundo del Parágrafo II del artículo 78° de la Ley N° 2492, deberán ser aprobadas por la Administración Tributaria antes de su presentación en el sistema financiero, caso contrario no surten efecto legal. La aprobación por la Administración será resultado de la verificación



formal y/o la verificación mediante procesos de determinación, conforme se establezca en la reglamentación que emita la Administración Tributaria.

III. Previa aceptación del interesado, si la Rectificatoria originara un pago indebido o en exceso, éste será considerado como un crédito a favor del contribuyente, salvando su derecho a solicitar su devolución mediante la Acción de Repetición.

**v. DS 27874, de 26 de noviembre de 2004, Normas complementarias al Reglamento del Código Tributario Boliviano.**

**Art. 12. (Modificaciones).**

II. Se modifica el Parágrafo I del Artículo 28° del Decreto Supremo N° 27310 de 9 de enero de 2004, de la siguiente manera:

"I. Con excepción de las requeridas por el Servicio de Impuestos Nacionales, las Rectificadorias a Favor del Contribuyente **podrán ser presentadas por una sola vez**, para cada impuesto, formulario y período fiscal."

**vi. DS 25183, de 28 de septiembre de 1998, Reglamento Declaraciones Juradas**

**Art. 4.**

Para rectificar las declaraciones juradas disminuyendo el saldo a favor del fisco o aumentando el saldo a favor del contribuyente, los contribuyentes y responsables presentarán una solicitud formal indebidamente fundamentada ante la administración soporte respectiva y de proyecto de declaración jurada rectificativa.

La Administración o subadministración correspondiente dispondrá de un término máximo de seis meses computables desde la presentación de la solicitud, para pronunciarse sobre su aceptación o rechazo. Vencido este término sin que hubiere pronunciamiento o habiendo sido rechazada la solicitud, el contribuyente podrá hacer uso de los recursos que consagran las normas.

Los proyectos de declaración jurada rectificativa que sean aceptados por la administración tributaria podrán ser presentados por los contribuyentes y responsables en las entidades autorizadas para realizar operaciones de recaudación. Los Grandes Contribuyentes los presentarán en las ventanillas de las dependencias de Grandes Contribuyentes del Servicio Nacional de Impuestos Internos correspondientes a su jurisdicción.

En caso de que los contribuyentes presentaren declaraciones juradas rectificativas de las consideradas en el presente artículo, sin haber sido aceptadas previamente por la administración tributaria, éstas se considerarán como no presentadas, pero los pagos que contuvieran serán créditos adicionales para la obligación correspondiente al impuesto y período que se declara.

El Servicio Nacional de Impuestos Internos establecerá los procedimientos de recepción de las solicitudes de rectificación de declaraciones juradas, de que trata el presente artículo.

**vii. Resolución Ministerial 839/1992, de 28 de agosto de 1992.**

**3ro.** Los Sectores Asuntos técnicos y Jurídicos darán a las declaraciones juradas rectificatorias y memoriales presentados el tratamiento correspondiente a la acción de repetición previsto en el Art. 299 del Código tributario.

#### **IV.4. Fundamentación técnico-jurídica.**

De la revisión de los antecedentes de hecho y derecho, en el presente caso se evidencia lo siguiente:

##### **IV.4.1. Aplicación de los principios tempus regit actum y tempus comissi delicti.**

i. PETROBRAS SA, manifiesta que la Resolución de Alzada confunde la aplicación del principio tempus regit actum y el tempus comissi delicti, desconociendo la jurisprudencia emitida por la Superintendencia Tributaria General, que establece que las normas adjetivas o procesales aplicables son aquellas vigentes en el momento de iniciación del trámite, a cuyo efecto refiere la Resolución STG-RJ/0103/2007, señalando que bajo esa interpretación, la norma aplicable es la Ley 2492 (CTB) y el DS 27310 (RCTB) modificado por el DS 27874, normas vigentes el momento de la presentación de la Solicitud de Aprobación de las Declaraciones Juradas Rectificadoras, y no la Ley 1340 (CTb), la RM N° 839/1992, ni el DS 25183, ya que el presente caso versa sobre un derecho reclamado y no sobre períodos observados en los que hubiese existido un hecho generador, como erróneamente se menciona en el punto V.1.1 de la Resolución de Alzada.

ii. Al respecto, en la doctrina la aplicación de la Ley Tributaria en el tiempo es considerada como: *“...el acaecimiento del hecho imponible que genera un derecho adquirido en el contribuyente: el derecho a quedar sometido al régimen fiscal imperante al momento en que se tuvo por realizado o acaecido ese hecho*

*imponible*" (Villegas Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Pág. 175).

- iii. Asimismo, el principio *Tempus Regit Actum*, en la doctrina se entiende como: "*El tiempo que rige el acto, siendo una de las fórmulas determinadas de la validez de los actos jurídicos en cuanto a la forma y el fondo, a menos de establecer retroactividades o caducidad*"; por otra parte, por *Tempus Delicti*, se entiende la "*Época o tiempo del delito*". (Cabanellas, Guillermo, Diccionario Enciclopédico del Derecho Usual, Tomo VIII, p. 31).
- iv. Para aplicar los principios referidos, es necesario precisar que el Derecho Tributario puede ser sustantivo o de fondo, encontrándose entre ellas las normas relativas al hecho generador, tipificación de la conducta, **prescripción**, condonación, cálculo de la deuda tributaria; o adjetivo o procedimental, entre los que se encuentran todos los procedimientos administrativos y de impugnación.
- v. En este sentido, es necesario revisar las definiciones de derecho sustantivo y adjetivo, en cuyo sentido se tiene que según el Diccionario de Manuel Ossorio, el derecho sustantivo es el: "*Conjunto de normas que regulan la conducta humana; también llamado de fondo, por oposición al Derecho Adjetivo o de forma que regula simplemente la aplicación del primero*"; en cuanto al derecho adjetivo, señala que es el: "*Conjunto de normas y principios que tienden especialmente a regular las relaciones jurídicas, poniendo en ejercicio la actividad judicial del Estado y que comprende las leyes orgánicas del Poder Judicial, los códigos de **procedimientos** y las leyes de **enjuiciamiento***" (Ossorio Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, Págs. 230-240) (las negrillas son nuestras).
- vi. En nuestra legislación, los arts. 9 de la Ley 1340 (CTb) y 3 de la Ley 2492 (CTB) establecen que las normas tributarias regirán desde la fecha de su publicación oficial o habiéndose hecho ésta, desde la fecha que ellas determinen; asimismo, corresponde precisar que conforme con la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 2492 (CTB), los procedimientos administrativos que se iniciaron a partir de la vigencia plena de la Ley 2492 o Código Tributario vigente (4 de noviembre de 2003), se tramitarán conforme con las normas y procedimientos establecidos en Ley 2492 (CTB).
- vii. En ese contexto doctrinario y legal, se tiene que el principio *tempus regit actum* rige en cuanto a la aplicación de las normas procesales, que regulan las formalidades que

se deben cumplir para el inicio, desarrollo y conclusión de un trámite o proceso; es decir, que regula la parte adjetiva o pasos procedimentales que se deben seguir; en cambio, el principio *tempus comissi delicti*, se aplica a la parte sustantiva de los procesos, en los que se toca aspectos de fondo, relacionados con los derechos que da lugar la consecución de un hecho, conceptos que comprenden a la deuda tributaria, causas de extinción de la misma, **prescripción**, condonación, compensación, cálculo de la deuda tributaria, y en este caso, en cuanto al límite para presentar la solicitud de declaraciones rectificatorias, que tiene como objeto disminuir o aumentar el crédito fiscal, ya sea para el ente fiscal o para el contribuyente, debiendo aplicarse las normas vigentes el momento de consecución del hecho.

viii. En el presente caso que nos ocupa, se evidencia que el **16 de abril de 2009**, el sujeto pasivo solicita la aprobación de las declaraciones juradas rectificatorias de los períodos agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2003 (fs. 5-6 y 11 vta. de antecedentes administrativos), y toda vez que en materia adjetiva, **formal o procedimental**, rige la Ley vigente a tiempo de iniciar o activar algún procedimiento, respecto al trámite de rectificatoria, al haber sido presentado en vigencia de Ley 2492 (CTB), que entró a regir el 4 de noviembre de 2003, corresponde aplicar lo dispuesto en su art. 78-II, que le otorga al sujeto pasivo la facultad de solicitar la rectificación de declaraciones juradas; y las normas reglamentarias que regulan dicho trámite, en tal entendido, al haberse implementado el Portal Tributario Newton, mediante la RND 10-0033-04 vigente desde el 3 de enero de 2005, en cuyo sistema se establece la forma y procedimiento para el ingreso de las Declaraciones Rectificadoras a favor del contribuyente, la generación de un proyecto de rectificatoria y consiguiente emisión de la Resolución Administrativa de aceptación o rechazo, el sujeto pasivo en cuanto a la parte procedimental, debe observar esta normativa, conforme establece la Disposición Transitoria Segunda de la citada Ley 2492 (CTB), y el principio *tempus regit actum*.

ix. Por otro lado, considerando que en **materia sustantiva o de fondo**, se aplica la norma vigente el momento de ocurrido el hecho o determinado el acto, cabe aclarar que la solicitud de declaración rectificatoria en los elementos y efectos que la conforman, es de naturaleza sustantiva, toda vez que el derecho del contribuyente a efectuar rectificaciones, lo adquiere en el momento en que efectúa la determinación de la obligación tributaria, con la presentación de declaraciones juradas, significando la rectificación de las mismas, el aumento o disminución de la determinación efectuada, y se modifica el crédito fiscal declarado, ya sea a favor del fisco o del contribuyente; derecho adquirido que el contribuyente puede accionar mediante la

solicitud de rectificatoria, en los plazos establecidos en la Ley vigente el momento de suscitarse el hecho generador, criterio asumido por esta instancia en la Resolución STG-RJ/0023/2005.

x. De acuerdo con lo señalado, corresponde la aplicación del principio *tempus comissi delicti*, en cuanto al plazo para poder accionar el derecho a realizar rectificaciones por los períodos **agosto, septiembre, octubre de 2003**, los cuales al surgir de hechos generadores que se suscitaron en vigencia de la Ley 1340 (CTb), dan lugar a la aplicación de esta Ley y sus reglamentos; para los períodos **noviembre y diciembre de 2003**, al haberse producido los hechos generadores en vigencia de la Ley 2492 (CTB), corresponde aplicar ésta Ley; aspectos que serán desarrollados en los siguientes puntos.

xi. En la Resolución de Alzada se evidencia que en el punto V.1.1, señala que el principio *tempus regit actum* se aplica a la parte adjetiva del proceso y el *tempus comissi delicti* en la parte sustantiva, concordando plenamente con el criterio de esta instancia jerárquica; asimismo, hace referencia a las Disposiciones Transitorias Primera y Segunda de la Ley 2492 (CTB) y la SC 0028/2005, aclarando que en la parte sustantiva o material, en resguardo a la seguridad jurídica, es aplicable la Ley vigente el momento de ocurrido los hechos generadores, y señala que debe aplicarse la Ley 1340 (CTb), a efectos de considerar el cómputo del plazo de la prescripción; en ese marco legal, para los períodos agosto, septiembre y octubre/2003, aplica los arts. 299 a 302 de la Ley 1340 (CTb), respecto a los plazos de prescripción y administrativos, considerando lo dispuesto en el numeral tercero de la RM 839-92, desestimando en este punto, lo aseverado por el sujeto pasivo, por lo que se concluye que la Resolución de Alzada aplica de forma adecuada los principios *tempus regit actum* y *tempus comissi delicti*, en consecuencia, esta instancia debe confirmar este punto relativo al criterio de aplicación normativa.

xii. En cuanto a la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0103/2007; cabe aclarar que ésta expresa que al haber sido presentada la solicitud de las rectificaciones de las Declaraciones Juradas, el 10 de diciembre de 2003, durante la vigencia plena de la Ley 2492 (CTB), y al no encontrarse en vigencia su reglamentación (DS 27310-RCTB), se debe aplicar la Resolución Ministerial 839-92, de 28 de agosto de 1992, que en su art. 3, prevé que se dará el mismo tratamiento a las “declaraciones juradas rectificatorias” que a la “acción de repetición” previsto en el art. 299 de la Ley 1340 (CTb), aclarando en sus fundamentos, que es necesario pronunciarse primero sobre la procedencia o no de la rectificatoria solicitada y, con su resultado, emitir la

Resolución Administrativa debidamente fundamentada, referida a la acción de repetición, por lo que en este aspecto, no corresponde su aplicación en el presente caso.

#### **IV.4.2. Prescripción aplicable a la solicitud de Rectificación, Ley 1340 (CTb).**

- i. PETROBRAS SA, en su Recurso Jerárquico, sostiene que Alzada aplica el principio *tempus comissi delicti* al procedimiento de rectificatoria, en lugar de aplicar el principio *tempus regit actum*, lo que ha generado agravios, ya que la aplicación de la Ley 1340 (CTb) y normas reglamentarias, otorga a la rectificación el mismo tratamiento de la acción de repetición, en lo que se refiere a la prescripción, lo que no ocurre, si se aplica correctamente la Ley 2492 (CTB), en la que no existe identidad entre el procedimiento de rectificación con el procedimiento de acción de repetición, siendo en consecuencia inaplicable al mismo, el cómputo de la prescripción.
- ii. A la vez, en los alegatos orales, expresa que la ARIT no efectúa un análisis adecuado de ninguno de los argumentos planteados, realizando una inadecuada valoración del caso, puesto que para agosto, septiembre y octubre de 2003, aplica la Ley 1340 (CTb), y en consecuencia, considera la rectificatoria como acción de repetición y conforme con la Resolución Ministerial, declara la prescripción.
- iii. En la doctrina, para J.M. Martín y Rodríguez Usé *“La declaración jurada es la determinación tributaria a cargo del contribuyente o responsable. Estos son quienes, a base de su conocimiento de la ocurrencia del hecho imponible, lo cuantifican, determinando la materia imponible y el monto del gravamen adeudado”*; asimismo, Héctor Villegas considera que: *“... la declaración jurada efectuada por el sujeto pasivo lo responsabiliza por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la administración”* (José María Martín, Guillermo F. Rodríguez Usé, Derecho Tributario Procesal p. 55; Héctor B Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, pa. 292)
- iv. En función de lo señalado en el punto anterior, al haberse dejado en claro que en la parte procedimental, es decir, respecto a las formalidades del trámite de la solicitud de rectificación, corresponde aplicar la Ley 2492 (CTB) y la normativa relativa a dicho procedimiento; asimismo, se aclaró que en cuanto al término de vigencia del derecho a rectificar las declaraciones juradas del contribuyente, antes de que prescriba, corresponde aplicar la Ley vigente el momento de suscitarse el hecho generador.

v. En ese sentido, para los periodos **agosto, septiembre y octubre de 2003**, al haberse suscitado los hechos generadores en vigencia de la Ley 1340 (CTb), corresponde aplicar los arts. 299 a 302 de la referida Ley 1340 (CTb), tomando en cuenta lo dispuesto en el art. 3 de la Resolución Ministerial N° 839-92, de 28 de agosto de 1992, el cual dispone que se **darán a las declaraciones juradas rectificatorias y memoriales presentados el tratamiento correspondiente a la acción de repetición**; por lo que en el presente caso, se debe remitir a lo previsto en el art. 302 de la Ley 1340 (CTb), que determina que **la acción de repetición caduca a los tres años, contando desde el 1ro de enero siguiente al año en que efectuó cada pago**; disposición que adecuada a la acción para solicitar declaraciones juradas rectificatorias, establece que el plazo para que el sujeto pasivo presente la solicitud de declaración jurada para los periodos referidos, se inició el **1 de enero de 2004** y culminó el **31 de diciembre de 2006**; en consecuencia, considerando que la presentación de las declaraciones juradas fue realizada el 16 de abril de 2009, se establece que el derecho sustantivo a efectuar rectificaciones por esos periodos, ha prescrito.

#### **IV.4.3. Prescripción aplicable a la solicitud de Rectificación, Ley 2492 (CTB).**

i. PETROBRAS SA manifiesta que el art. 28-I del DS 27310 (RCTB), modificado por el art. 12-II del DS 27874, dispone que las rectificatorias a favor del contribuyente podrán ser presentadas por una sola vez, para cada impuesto, formulario y período fiscal; empero, la instancia de Alzada, confundiendo la aplicación del tempus regit actum, determina que dichas disposiciones no son aplicables para los periodos noviembre y diciembre de 2003, aplicando el art. 4 del DS 25183, norma que no estaba vigente en los periodos objeto de rectificatoria.

ii. Sostiene que la única limitación para las solicitudes de las declaraciones juradas rectificatorias, está en el hecho de que sólo podrán ser presentadas por una sola vez, para cada impuesto, formulario y período fiscal, con excepción de aquellas requeridas por el SIN; excepción que se suscitó en el presente caso, toda vez que mediante CITE: 89/2009, fue la Administración Tributaria la que requirió la presentación de las rectificatorias, aspecto que reconoce la ARIT, pero se limita a hacer hincapié en el Informe GSH/DFSC/INF. N° 0856/2008, en el que tampoco considera que hace mención expresa a que el contribuyente incorpora en sus proyectos rectificatorios, el saldo de crédito fiscal comprometido, situación que configura la restitución del crédito fiscal, trámite sujeto a la RND 10-0021-05 y su ampliación con la RND 10-0038-05. Añade que al ser evidente que la Rectificación

de las Declaraciones Juradas fue instruida por el SIN, ante su imposibilidad interna de aplicar el procedimiento de restitución, corresponde en aplicación del art. 28-I del DS 27310, eliminar la limitación temporal de un año que fue utilizada para rechazar su pretensión.

- iii. A la vez, señala que los arts. 59-I, 60 y 62 de la Ley 2492 (CTB), regulan la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria, entre ellos, la restitución de pagos indebidos o en exceso efectuados por cualquier concepto tributario a través de la acción de repetición, sin que se encuentre entre ellas las solicitudes de rectificación, debido a que no se puede limitar un derecho que asiste al contribuyente, para hacer uso de un crédito fiscal, no correspondiendo declarar prescrito su derecho, cuando demuestra fehacientemente que realizó con transparencia todas las acciones necesarias y requeridas por la Administración Tributaria, para utilizar un crédito fiscal que legal y legítimamente le corresponde.
- iv. Al respecto, en la Ley 2492 (CTB), el art. 78-II, párrafo segundo, establece que: *“... podrán rectificarse a libre iniciativa del declarante, cuando la rectificación tenga como efecto el aumento del saldo a favor del sujeto pasivo o la disminución del saldo a favor del Fisco, previa verificación de la Administración Tributaria. Los límites, formas, plazos y condiciones de las declaraciones rectificatorias serán establecidos mediante Reglamento”*. Por su parte, el art. 28 del DS 27310 (RCTB), dispone que: *“I. Con excepción de las requeridas por el Servicio de Impuestos Nacionales, las Rectificadorias a Favor del Contribuyente podrán ser presentadas por una sola vez, para cada impuesto, formulario y período fiscal...”*, modificado por el art. 12 del DS 27874, que dispone que: *“I. Con excepción de las requeridas por el Servicio de Impuestos Nacionales, las Rectificadorias a Favor del Contribuyente podrán ser presentadas por una sola vez, para cada impuesto, formulario y período fiscal”*.
- v. De los antecedentes administrativos, se evidencia que el 16 de abril de 2009, el sujeto pasivo solicita la aprobación de las declaraciones juradas rectificatorias por los períodos agosto a diciembre/2003, señalando que el 9 de diciembre de 2008, solicitó la restitución del crédito fiscal comprometido, correspondiente a los períodos julio a diciembre/2003, y que mediante la CITE: SIN/GGSC/DGRE/VAL/NOT/0089/2009, se le instruyó que se debe realizar rectificatorias para liberar el crédito fiscal comprometido, por lo que ingresó las declaraciones juradas en el Portal Tributario Newton, y fue aceptada la correspondiente a mes de julio; sin embargo, las restantes fueron enviadas a proyectos, lo que dio lugar a la solicitud de aprobación de las



mismas, solicitud que fue reiterada el 12 de agosto de 2009 (fs. 5-6 y 11 vta. de antecedentes administrativos).

vi. En ese marco de hecho y derecho, continuando con el análisis respecto a la normativa a ser aplicada en la solicitud de aprobación de las declaraciones juradas rectificatorias, se tiene que para los periodos **noviembre y diciembre de 2003**, al haberse suscitado los hechos generadores en vigencia de la Ley 2492 (CTB), corresponde aplicar esta Ley, ante lo cual, cabe precisar que si bien el art. 78-II de la citada Ley, establece la facultad de realizar rectificaciones a solicitud de la Administración Tributaria o por iniciativa del contribuyente, no establece el plazo que tiene el contribuyente para poder accionar su derecho, con la presentación de la solicitud de rectificatoria; en consecuencia, siendo que el DS 27310 (RCTB), de 9 de enero de 2004 y el DS 27874, de 26 de noviembre de 2004, que reglamentan los trámites de rectificatorias, entran en vigencia de forma posterior a la producción de los hechos generadores de los períodos analizados, no corresponde la aplicación del art. 28-I del DS 27310 (RCTB) ni la modificación efectuada por el art. 12-II del DS 27874.

vii. En tal entendido, al no haber entrado en vigencia la reglamentación de las rectificatorias correspondiente a la Ley 2492 (CTB), considerando que no puede ser ilimitada la presentación de dicha solicitud, en resguardo del principio de seguridad jurídica que otorgan los procesos reglados, al encontrarse vigente la RM N° 839-92, para los hechos generadores de noviembre y diciembre/2003, corresponde aplicar lo dispuesto en su numeral tercero, que dispone que a las declaraciones juradas rectificatorias, se les aplica la normativa correspondiente a la acción de repetición; lo que nos remite al art. 124-I y II de la Ley 2492 (CTB) que dispone que **la acción de repetición prescribirá en tres años, y que el término debe computarse a partir del momento en que se realizó el pago indebido o en exceso**; que adecuada a las declaraciones juradas rectificatorias, determina el plazo para que el sujeto pasivo presente la solicitud de rectificatoria para noviembre y diciembre de 2003, tomando en cuenta que la presentación y pago de las declaraciones juradas por el IVA, debe efectuarse en los meses diciembre de 2003 y enero de 2004; en ese sentido, el término de prescripción se inició en dichos meses, concluyendo el cómputo de tres años en **diciembre de 2006 y enero de 2007**, respectivamente; en consecuencia, al haber presentado el recurrente la solicitud de aprobación de rectificación de declaraciones juradas, el **16 de abril de 2009**, se tiene que su derecho a accionar la rectificatoria por esos períodos ha prescrito.

viii. En este contexto, el art. 124-III de la Ley 2492 (CTB), aplicable a las declaraciones juradas rectificatorias, como se expuso precedentemente, prevé que el curso de prescripción de la acción de repetición se suspende por las mismas causales, formas y plazos dispuestos por la Ley 2492 (CTB), lo que desvirtúa lo aseverado por el recurrente en cuanto a que no corresponde la aplicación del art. 62 de la citada Ley 2492 (CTB); y en aplicación de esa normativa, se establece que no se evidencian causales de suspensión para los períodos noviembre y diciembre de 2003.

ix. Asimismo, es necesario aclarar que el art. 124 de la Ley 2492 (CTB), no establece la aplicación de los arts. 59 y 60 de la misma Ley, referentes a la prescripción de las acciones de la Administración Tributaria; por lo que no corresponde su aplicación en el presente caso, como erróneamente se hizo en Alzada. En cuanto a la aplicación del art. 4 del DS 25183, se tiene que el mismo regula la forma y el procedimiento que debe seguirse para viabilizar las declaraciones juradas rectificatorias, no siendo aplicable en el caso que nos ocupa, puesto que como ya se fundamentó, en la parte adjetiva o procedimental del trámite de rectificación, debe aplicarse la Ley 2492 (CTB) y la normativa reglamentaria respectiva; no obstante de ello, se aclara que el mencionado Decreto Supremo no establece el plazo para la presentación de las solicitudes de aprobación de las declaraciones juradas rectificatorias.

x. Por otra parte, ante lo aseverado por el sujeto pasivo en sentido de que la única limitación para las solicitudes de las declaraciones juradas rectificatorias, está en que sólo podrán ser presentadas por una sola vez, para cada impuesto, formulario y período fiscal, con excepción de aquellas requeridas por el SIN, en aplicación del art. 28-I del DS 27310 (RCTB), modificado por el art. 12-II del DS 27874, excepción que se suscitó en el presente caso y que no fue considerado en Alzada; cabe reiterar que dicha normativa no es aplicable al presente caso, por haber entrado en vigencia de forma posterior a los hechos generadores en discusión.

#### **IV.4.4. Procedimiento de restitución de crédito fiscal, rectificación de declaraciones juradas y seguridad jurídica.**

i. La empresa recurrente señala que es inexplicable que la Resolución de Alzada, sin sustento jurídico alguno, afirme que el reacomodo o liberación del crédito fiscal tendrá como consecuencia una disminución del saldo a favor del fisco, como si se estuviera pretendiendo la obtención de un crédito adicional o una ventaja extraordinaria, cuando lo que pretende es reacomodar el crédito fiscal IVA comprometido, para sustentar las solicitudes de CEDEIM, sin modificar los montos

del crédito fiscal, es decir, sin aumentar el saldo a favor del contribuyente ni disminuir el saldo a favor del fisco, a través de un procedimiento instruido por la Administración Tributaria para viabilizar la restitución de un crédito fiscal.

ii. Añade que entre la restitución y la rectificación existen diferencias sustanciales y procedimentales, que no pueden ser arbitrariamente confundidas por la Administración Tributaria; señala que de la definición del art. 78-III de la Ley 2492 (CTB), se demuestra que la restitución de crédito fiscal IVA no puede ser considerada como rectificación; y que la RND 10-0021-05 regula el procedimiento de restitución del crédito fiscal comprometido por los exportadores, cuando éste no fue objeto de devolución impositiva total o parcial, a través del CEDEIM, resolución que define la restitución del crédito fiscal comprometido, como el acto mediante el cual el SIN de oficio o a solicitud del exportador, autoriza la utilización del crédito fiscal comprometido no devuelto a través de CEDEIM, lo que demuestra que el uso de ese crédito fiscal IVA se autoriza mediante la restitución, no mediante la rectificación.

iii. Continúa aduciendo que la restitución del crédito fiscal IVA debió realizarse vía reportes de restitución, modalidad que por la imposibilidad técnica de la Administración Tributaria, fue rechazada, instruyendo solicitar la restitución vía declaraciones juradas rectificatorias, mecanismo que también fue rechazado, situación que demuestra arbitrariedad que atenta contra el principio de seguridad jurídica, impidiéndose el uso de un activo que legítima y legalmente le corresponde.

iv. Asevera que es inconcebible que la Administración Tributaria instruya aplicar un procedimiento que supuestamente era inviable por haber prescrito; en cuyo entendido señala que el AC 287/99-R, de 28 de octubre de 1999, establece que la seguridad jurídica representa la garantía de la aplicación objetiva de la Ley, de tal manera que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones; empero, la actitud en contra de PETROBRAS, no sólo transgrede el principio de seguridad jurídica, sino atenta contra la buena fe que rige en todo procedimiento administrativo y que por mandato de la Constitución obliga a todo funcionario público a actuar con integridad en el ejercicio de sus funciones; agregando que Alzada protege de manera infundada un interés que no le corresponde al fisco, cual es apropiarse de un crédito fiscal del contribuyente, haciendo caso omiso de la exposición oral de alegatos de 8 de enero de 2010.

- v. En alegatos orales efectuados ante esta instancia jerárquica, el sujeto pasivo añade que el SIN está violando el principio de certeza, al haber rechazado las Solicitudes de Devolución Impositiva presentada por los períodos mayo a diciembre/2003, para luego, ante la intención de reacomodar el crédito fiscal comprometido para dichas solicitudes, instruya realizar un trámite de restitución de crédito fiscal comprometido para CEDEIM, y luego lo rechace, e instruye la realización del trámite de rectificación de declaraciones juradas, para también rechazarlas, aduciendo que el derecho a presentar estas rectificatorias, se encuentra prescrito; asimismo, indica que la restitución no es lo mismo que rectificación, por lo que solicita la nulidad de obrados hasta la solicitud de rectificatoria, para poder efectuar la restitución del crédito fiscal comprometido.
- vi. Al respecto, de la revisión de antecedentes administrativos, se tiene que presentada la solicitud de aprobación de las declaraciones rectificatorias el 16 de abril de 2009, se emite el Informe CITE: SIN/GSH/DF/INF/1175/2009, el cual señala que el contribuyente solicitó la devolución impositiva del crédito fiscal comprometido, por los períodos mayo a diciembre de 2003, que fue denegada mediante la Resolución Administrativa N° SDI-0002/2005, de 17 de junio de 2005, la cual fue impugnada mediante Recurso de Alzada en el que se resuelve anular obrados hasta el vicio más antiguo, a efectos de que el SIN valore las pruebas de reciente obtención presentadas por el sujeto pasivo, ante lo cual, se emitió la Resolución Administrativa GGSC-DTJC N° 262/2006, que rechaza las solicitudes de devolución impositiva, acto administrativo que también fue impugnado, dando lugar a la Resolución STG-RJ/243/2007, que resuelve anular obrados, hasta que se valoren las pruebas presentadas por el contribuyente.
- vii. El informe mencionado, también señala que al no haberse pronunciado el SIN respecto a la aceptación o rechazo de las Solicitudes de Devolución Impositiva (SDI), habría operado el silencio administrativo negativo, considerándose desestimadas las SDI, por lo que el 9 de diciembre de 2008, el contribuyente solicita la restitución del crédito fiscal, amparado en el Informe GSH/DFSC/INF. N° 0856/2006, solicitud que es respondida con la CITE: SIN/GGSC/DGRE/VAL/NOT/0089/2009, en el que le hace conocer que no corresponde la restitución del crédito fiscal, por lo que debe realizarse rectificatorias para liberar los créditos fiscales comprometidos; en ese sentido, se habría procedido a iniciar el trámite de rectificación de declaraciones juradas, dando lugar a la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-00365--09, que resuelve rechazar la solicitud de rectificatoria correspondiente a las declaraciones juradas rectificatorias, Form. 210, Impuesto al Valor Agregado (IVA) de

los períodos agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre 2003 (fs. 53-58 vta. de antecedentes administrativos).

viii. Asimismo, se evidencia que la Resolución Administrativa N° SDI-0002/2005, de 17 de junio de 2005, rechaza las solicitudes de devolución impositiva correspondiente a los períodos mayo a diciembre de 2003, la cual fue revocada en Recurso de Alzada; y que el SIN, en cumplimiento de la Resolución STR-SCZ/N° 123/2005, emite el Proveído GGSC/DTJC/TJ N° 028/2006, de 17 de abril de 2006, en el cual señala que del análisis de las Solicitudes de Devolución Impositiva por los períodos mayo a diciembre de 2003 y la documentación de respaldo, mediante Informe GDSC/GRACO/DER/SIVEX/INF-04-0038/2006, observó que el contenido de las SDI, cambia por completo, debido a los certificados de salida de la Aduana Nacional, disminuyendo o incrementando el importe, por lo que deben rectificarse los Formularios 143, períodos junio a diciembre de 2003; ante lo cual, señala que el importe solicitado no puede ser mayor al comprometido, por lo que corresponde que el contribuyente, previo a considerar las SDI a rectificar, proceda a modificar los importes comprometidos en sus declaraciones juradas F-143, y posteriormente actualice los datos de las SDI en el marco del DS 25504 (fs. 51-61 del expediente).

ix. Asimismo, de la Resolución Administrativa N° GGSC-DTJC N° 262/2006, de 10 de octubre de 2006, emitida en virtud del fallo de la Superintendencia Tributaria, se advierte que en consideración de las pruebas de reciente obtención presentadas por el contribuyente, consistentes en Certificados de Salida de la Aduana Nacional, el sujeto pasivo habría realizado la rectificación del F-143 de los períodos solicitados, para modificar el crédito fiscal comprometido, con el objeto de que concuerde con los datos de las SDI, que cambiaron a raíz de la nueva prueba; sin embargo, surge la imposibilidad de regularizar los Certificados de Salida de Aduana en el SIRAT por no encontrarse dentro de las facultades del SIN efectuar dichos cambios, los que debieron tramitarse en el nivel central del Sistema de Intercambio de información, observaciones que no permitieron el proceso de validación a través del SEV-CEDEIM, y al no ser posible la admisión de una nueva SDI, rechaza las solicitudes por los períodos mayo a diciembre de 2003 (fs. 66-68 de expediente).

x. De igual manera, cursa en el expediente la CERTIFICACIÓN/GGSC/DER/N° 0013/2008, de 28 de febrero de 2008, la cual establece que se verificó la inexistencia de Crédito Saldos a favor del contribuyente comprometido, para devolución de CEDEIM (fs. 69 del expediente); a la vez, del Informe GSH/DFSC/INF. N° 0856/2008, de 27 de octubre de 2008, se evidencia que este es emitido en el desarrollo de un

proceso de determinación, que se inicia con la Orden de Verificación Externa N° 7807OVE0036, por el IVA e IT, períodos abril de 2003 a marzo de 2004, estableciendo la existencia de observaciones por ventas facturadas con diferimiento del impuesto, dando lugar a reparos que fueron comunicados al sujeto pasivo, mediante Comunicación Preliminar el 10 de junio de 2008, y que el contribuyente manifestó conformar los mismos, a cuyo efecto, el 22 de julio de 2008, presentó proyectos de rectificatorias, en los que incorpora el saldo de crédito fiscal comprometido; ante lo cual, el SIN señala que debe efectuarse la restitución de crédito fiscal, de acuerdo con la RND 10-0021-05 y RND 10-0038-05; recomendando emitir la Vista de Cargo correspondiente (fs. 92-94 del expediente).

xi. Por su parte, el sujeto pasivo, el 9 de diciembre de 2008, solicita la Restitución de Crédito Fiscal Comprometido, realizando una relación de los hechos a partir de la presentación de las Solicitudes de Devolución Impositiva (SDI), por los períodos mayo a diciembre/2003, las cuales fueron rechazadas, por lo que solicita la restitución del crédito fiscal por los períodos julio a diciembre de 2003, en función del art. 5 de la RND 10-0021-05 (fs. 8-9 vta. de antecedentes administrativos).

xii. Consiguientemente, en respuesta a la solicitud de restitución, el SIN emite la nota CITE: SIN/GGSC/DGRE/VAL/NOT/0089/2009, de 1 de abril de 2009, la cual señala que analizados los antecedentes presentados, se hace conocer que no se llegó a realizar la captura de las SDI, descritas en el oficio presentado, en el sistema SIRAT, por lo que no corresponde la restitución del crédito fiscal mediante reportes de restitución, debiendo realizar rectificatorias para liberar los Créditos Fiscales Comprometidos (fs. 7 de antecedentes administrativos).

xiii. De los antecedentes descritos precedentemente, se deduce que el sujeto pasivo efectivamente presentó Solicitudes de Devolución Impositiva (SDI), por los períodos mayo a diciembre de 2003, las cuales, por existir observaciones, fueron rechazadas, decisión que fue impugnada, emitiendo la Superintendencia Tributaria General el fallo que anula obrados, sin que la Administración Tributaria hubiera emitido nueva Resolución al respecto, hecho que el contribuyente consideró como silencio administrativo negativo, y por ende desestimadas las SDI, renunciando a ellas, con el fin de reacomodar el crédito fiscal comprometido para la devolución impositiva, al crédito fiscal IVA correspondiente al mercado interno.

xiv. Con el fin referido, se tiene que el sujeto pasivo obtiene el Certificado N° 013/2008, en el que el SIN señala la inexistencia de Crédito Saldo Comprometido, para la

devolución de CEDEIM, documento contra el cual no se evidencia reclamo alguno por parte del contribuyente; advirtiéndose contra el Informe GSH/DFSC/INF. N° 0856/2008, emitido en el proceso de verificación externa realizado por el IVA e IT, periodos abril de 2003 a marzo de 2004, que al haberse establecido reparos, el contribuyente manifestó su intención de conformar las observaciones con la presentación de declaraciones juradas rectificatorias, el 22 de julio de 2008, las que incluían el crédito fiscal comprometido para la emisión de CEDEIM, a lo que el SIN señaló que corresponde efectuar la restitución de crédito fiscal comprometido en función de la RND 10-0021-05; aspecto que no tiene ninguna relevancia en el presente caso, toda vez que el SIN, de la evaluación de las declaraciones juradas rectificatorias presentadas para descargar las observaciones en ese proceso en particular, establece que no corresponde efectuar la rectificatoria de declaraciones juradas por crédito fiscal comprometido para devoluciones impositivas, siendo el proceso correcto para dicho efecto, la restitución de crédito fiscal comprometido para devolución impositiva, en cumplimiento de la normativa vigente.

xv. Se evidencia que el sujeto pasivo, en observancia del referido Informe GSH/DFSC/INF. N° 0856/2008, el 9 de diciembre de 2008, solicitó la restitución de crédito fiscal comprometido, en aplicación del art. 6, num. 2), de la RND 10-0021-05, dando lugar a la CITE: SIN/GGSC/DGRE/VAL/NOT/0089/2009, en el que se comunica al contribuyente que no corresponde efectuar la restitución de crédito fiscal, debido a que no se habría llegado a realizar la captura de las SDI, por lo que como una opción para liberar los Créditos Fiscales Comprometidos, señaló se realice la rectificación, alternativa que no puede ser considerada como una instrucción de cumplimiento obligatorio, toda vez que el sujeto pasivo es libre de adoptar esta opción, en consideración de la normativa que rige dicho procedimiento o, en su caso, impugnar el referido acto administrativo, ya sea en la vía administrativa o judicial.

xvi. En ese entendido y en atención a lo señalado en el recurso jerárquico en sentido de que la Administración Tributaria instruyó aplicar un procedimiento que era inviable por haber prescrito, vulnerando la seguridad jurídica, que de acuerdo con el AC 287/99-R, es la garantía de la aplicación objetiva de la Ley, de tal manera que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones; corresponde establecer que si bien la Administración Tributaria, de forma alternativa, señaló que se podía presentar las declaraciones juradas rectificatorias, el contribuyente no puede alegar desconocimiento de las normas tributarias que rigen dicha figura jurídica, que en su aplicación objetiva determinan la prescripción

del derecho a presentar declaraciones juradas rectificatorias, por los periodos agosto a diciembre de 2003; por consiguiente, no se evidencia vulneración del principio de seguridad jurídica.

xvii. Por otra parte, el recurrente señala que su intención es restituir el crédito fiscal IVA comprometido para sustentar las solicitudes de CEDEIM, al crédito fiscal IVA del mercado interno, sin modificar los montos del crédito fiscal; es decir, sin aumentar el saldo a favor del contribuyente ni disminuir el saldo a favor del fisco, a través de la presentación de declaraciones juradas rectificatorias de acuerdo con las instrucciones de la Administración Tributaria, aspecto que sostiene que en la Resolución de Alzada se considera de forma errónea, al señalar que con las rectificatorias se estaría disminuyendo el saldo a favor del fisco.

xviii. Respecto a tal aseveración, corresponde precisar que la rectificación de declaraciones juradas, por su naturaleza, tienen como efecto ineludible la disminución o aumento de crédito fiscal; en consecuencia, al haber solicitado el sujeto pasivo la aprobación de las declaraciones juradas rectificatorias, se somete a los efectos y normativa correspondiente a esta figura jurídica, no pudiendo asimilar las declaraciones rectificatorias a las declaraciones juradas informativas establecidas en el art. 78-III de la Ley 2492 (CTB), ni estas al proceso de restitución de crédito fiscal comprometido para devoluciones impositivas, que se encuentra normado en la RND 10-0021-05, proceso que como ya se aclaró precedentemente, fue interpuesto de forma anterior al inicio del trámite de rectificatorias, siendo responsabilidad del sujeto pasivo el accionar la vía de impugnación correspondiente, ante la comunicación de que no podía llevarse a cabo la restitución.

xix. Finalmente, ante lo señalado en cuanto a que en el Recurso de Alzada no se consideró la exposición oral de alegatos de 8 de enero de 2010, de la revisión de los alegatos orales presentados en instancia de alzada, se constata que se fundamentó los mismos puntos expuestos en el Recurso de Alzada, los cuales merecieron pronunciamiento en la Resolución de Alzada, no siendo evidente lo aseverado por el recurrente; asimismo, ante la solicitud de nulidad de obrados hasta las solicitudes de rectificación, a efectos de realizar el trámite de restitución de Crédito Fiscal comprometido para devoluciones impositivas, efectuado por el sujeto pasivo en los alegatos orales en esta instancia, cabe aclarar que en el Recurso de Alzada, la pretensión del sujeto pasivo se limita a la revocación de la Resolución Administrativa N° 23-00365-09, con el objeto de que se acepte la solicitud de declaraciones juradas



rectificadoras; por lo que en virtud de los arts. 198-I, inc. e) y 211 de la Ley 3092 (Título V del CTB), no corresponde a esta instancia jerárquica emitir pronunciamiento respecto a la nulidad solicitada, al no haber sido planteada en el Recurso de Alzada, en observancia del principio de congruencia que rige en materia administrativa.

xx. Por lo expuesto, en mérito de que en el presente caso, corresponde aplicar el principio *tempus regit actum* en la parte adjetiva o procesal del trámite de rectificación y el *tempus comissi delicti* en lo que se refiere a la parte sustantiva, referente al plazo para presentar las declaraciones juradas rectificatorias, se establece que la acción para solicitar declaraciones juradas rectificatorias, por los periodos agosto, septiembre y octubre de 2003, ha prescrito, en aplicación del art. 302 de la Ley 1340 (CTb), en aplicación del numeral tercero de la Resolución Ministerial N° 839-92; y para los periodos noviembre y diciembre de 2003, se tiene que también ha prescrito el derecho del contribuyente a presentar las declaraciones juradas rectificatorias, de acuerdo con los arts. 78 y 124 de la Ley 2492 (CTB) y RM N° 839-92; correspondiendo a esta instancia jerárquica, con fundamento propio, confirmar la Resolución de Alzada ARIT-SCZ/RA 0016/2010, de 25 de enero de 2010; en consecuencia, se debe mantener firme y subsistente la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-00365-09, de 30 de septiembre de 2009, emitida por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos de Santa Cruz del SIN.

Por los fundamentos técnico-jurídicos determinados precedentemente, al Director Ejecutivo General de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, independiente, imparcial y especializada, aplicando todo en cuanto a derecho corresponde y de manera particular dentro de la competencia eminentemente tributaria, revisando en última instancia en sede administrativa la Resolución ARIT-SCZ/RA 0016/2010 de 25 de enero de 2010, emitida por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

#### **POR TANTO:**

El Director Ejecutivo de la Autoridad General de Impugnación Tributaria designado mediante Resolución Suprema 00410, de 11 de mayo de 2009, en el marco de los arts. 172-8 de la nueva Constitución y 141 del DS 29894, que suscribe la presente Resolución Jerárquica, en virtud de la jurisdicción y competencia nacional que ejerce por mandato de los arts. 132, 139 inc. b), y 144 de la Ley 2492 (CTB) y 3092 (Título V del CTB),

**RESUELVE:**

**CONFIRMAR** la Resolución ARIT-SCZ/RA 0016/2010, de 25 de enero de 2010, dictada por la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la empresa PETROBRAS BOLIVIA SA, contra la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos de Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-00365-09, de 30 de septiembre de 2009, de la Administración Tributaria; conforme establece el inc. b) del art. 212-I, de la Ley 3092 (Título V del CTB).

**Regístrese, notifíquese, archívese y cúmplase.**

*Fdo. Rafael Vergara Sandóval*  
Director Ejecutivo General Interino  
Autoridad General Impugnación Tributaria