

**RESOLUCIÓN DE RECURSO JERÁRQUICO AGIT-RJ 0194/2009**  
**La Paz, 27 de mayo de 2009**

Resolución de la Superintendencia Tributaria Regional Impugnada: **Resolución STR-SCZ/RA 0039/2009, de 23 de marzo de 2009, del Recurso de Alzada**, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz.

Sujeto Pasivo o Tercero Responsable: **Empresa Petrolera CHACO SA**, representada por Sergio Francisco Valverde Uño, Ana María Quiroga Toledo, Cynthia Claudia Trigo Vda. de Chiovoloni y/o Gonzalo Prudencio Gozávez.

Administración Tributaria: **Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)**, representada legalmente por Moisés Manuel Calderón Bustamante.

Número de Expediente: **AGIT/0125/2009//SCZ/0121/2008.**

**VISTOS:** El Recurso Jerárquico interpuesto por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) (fs. 183-184vta. del expediente); la Resolución STR-SCZ/RA 0039/2009, de 23 de marzo de 2009, del Recurso de Alzada (fs. 162-169 del expediente); el Informe Técnico-Jurídico AGIT-SDRJ-0194/2009 (fs. 204-221 del expediente); los antecedentes administrativos, todo lo actuado; y,

**CONSIDERANDO I:**

**Antecedentes del Recurso Jerárquico.**

**I.1. Fundamentos de la Administración Tributaria.**

La Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) representada legalmente por Moisés Manuel Calderón Bustamante, acredita personería mediante Resolución Administrativa N° 03-0142-09, de 26 de febrero de 2009 (fs. 182 del expediente); e interpone Recurso Jerárquico (fs. 183-184vta. del expediente) impugnando la Resolución de Alzada STR-SCZ/RA 0039/2009, de 23 de marzo de 2009, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz. Presenta los siguientes argumentos:

- i. Manifiesta que la Administración Tributaria se ha limitado a cumplir con el procedimiento previsto en la Ley 2492 (CTB) y RND 10-0033-04, relativa a la solicitud de aprobación de una rectificatoria; añade que en ningún momento vulneró el principio de congruencia ni ha violado el derecho a la defensa, ya que existe un pronunciamiento que va directamente relacionado con la solicitud del contribuyente; véase la Resolución impugnada que contempla la motivación del rechazo de la solicitud.
- ii. Se refiere al fundamento jurídico que sustenta el rechazo de la solicitud de rectificatoria, indicando que las gestiones 2004 (Abr/2003 a Mar/2004) y 2005 (Abr/2004 a Abr/2005) están prescritas, en apego a lo dispuesto en los arts. 121 al 124 del Código Tributario, análisis y posición que han sido ratificadas por la Superintendencia Tributaria General (con el mismo contribuyente y bajo la misma situación de rectificatoria), a través de las Resoluciones Nos. STG/RJ/0008/2004 y STG/RJ/0329/2006, de 20 de agosto de 2004 y 1 de noviembre de 2006, respectivamente, las que resuelven la aplicación de los artículos precitados, referentes al cómputo de la prescripción de la acción de repetición (3 años), (íntimamente ligada a trámites de rectificatorias) los plazos se cuentan, desde el momento que se realizó el pago en exceso.
- iii. Analiza la página 17 de la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0103/2007 que confirma su posición, indicando que debe ser de aplicación para el caso en cuestión, ya que si bien en la Resolución impugnada trata sobre el rechazo de incremento de gastos deducibles para el IUE, dicho incremento representa un beneficio a ser devuelto o restituido como en el caso del pago indebido o en exceso señalado en las resoluciones citadas, tanto en la Resolución Administrativa de rechazo de rectificatoria como en la contestación del Recurso, por lo que en el caso en litis los plazos previstos en los arts. 121 y siguientes de la Ley 2492 (CTB) deben ser aplicados.
- iv. Finalmente solicita se revoque la Resolución Administrativa STR-SCZ/RA 039/2009, el Auto de Complementación de 31 de marzo de 2009 y declare firme y subsistente la Resolución Administrativa impugnada.

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

La Resolución Administrativa STR-SCZ/RA 0039/2009, de 23 de marzo de 2009, del Recurso de Alzada, pronunciada por el Superintendente Tributario Regional

Santa Cruz (fs. 162-169 del expediente), resuelve anular la Resolución Administrativa de Rectificación N° H.038/2008, de 21 de noviembre de 2008, emitida por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN, con los siguientes fundamentos:

- i. El recurrente argumentó que: **a)** La Administración Tributaria contravino el principio de congruencia y vulneró el num. 2 del art. 68 de la Ley 2492 (CTB), al haberse pronunciado *“extra petita”* sobre la prescripción de una supuesta Acción de Repetición que nunca fue solicitada; en cambio omitió considerar que el trámite de rectificatoria de declaraciones juradas del IUE lo presentó al amparo de los arts. 78 de la Ley 2492 (CTB) y 12 del DS 27874, y que al no existir un pago indebido o en exceso, materialmente es imposible solicitar una Acción de Repetición y menos computar el plazo de prescripción; **b)** Las resoluciones de recursos jerárquicos invocadas por el SIN, se refieren a rectificatorias originadas a consecuencia de pagos indebidos por el IT, mientras que el presente caso trata de una rectificatoria de aumento en la depreciación de los activos fijos para la determinación del IUE cuya consecuencia inmediata será el aumento de las pérdidas acumuladas de CHACO, lo que de ninguna manera genera un pago al SIN y por ende tampoco daría lugar a una posterior Acción de Repetición.
- ii. Sobre el derecho a realizar las rectificatorias de declaraciones juradas, invoca al art. 78 de la Ley 2492 (CTB), que dispone que las referidas DDJJ 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.
- iii. Expresa que evidenció que el 5 de noviembre de 2008, CHACO SA presentó la solicitud de aprobación de formularios rectificatorios del IUE de las gestiones 2004 y 2005, con el justificativo de que los activos de la empresa habían sufrido depreciación, que incidiría en la base imponible y la determinación del IUE de dichas gestiones; lo dicho permite inferir que se pretende la aprobación de las citadas rectificatorias; consiguientemente corresponde a esta instancia verificar si la Administración Tributaria recurrida atendió conforme a la Ley la referida solicitud.
- iv. Sobre el principio de congruencia cita el precedente expresado por la Superintendencia Tributaria General en la Resolución Jerárquica STG-/RJ0011/2006 de 12 de enero de 2006, que afirma: *“... El desajuste entre la Resolución del presente Recurso de Alzada y los términos en que las partes formulen sus*

*pretensiones, concediendo más o menos una cosa distinta de la pedida, es un vicio que puede entrañar una vulneración al principio de contradicción constitutiva de una efectiva denegación del derecho de tutela administrativa, siendo que el referido principio de congruencia podría definirse como la correlación que debe existir entre la pretensión procesal, otras peticiones y alegaciones de las partes y la actividad decisoria o resolutoria que se plasma en la sentencia”.*

v. Señala que el art. 123 de la NCPE, en la misma dirección que el art. 7-inc. h) de la CPE abrogada, establece el derecho a formular peticiones individual o colectivamente, derecho respecto al cual el Tribunal Constitucional tiene trazada una amplia línea jurisprudencial en sentido de que ante una petición o pretensión planteada, debe ser respondida dentro el plazo razonable, concediendo o negando la pretensión, con la debida fundamentación legal. En el mismo orden, el art. 68-2 de la Ley 2492 (CTB) establece que constituye derecho del sujeto pasivo que la Administración Tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos establecidos por este Código y disposiciones reglamentarias, dentro de los plazos establecidos. Finalmente, el art. 16-h) de la Ley 2341 (LPA) que rige los procedimientos administrativos, dispone que es derecho de las personas en su relación con la Administración Pública obtener una respuesta fundada y motivada a las peticiones y solicitudes que formulen.

vi. Indica que el recurrente, en el memorial de 5 de noviembre de 2008, luego de plantear el monto de la base imponible para el cálculo de la depreciación de los activos para determinar el IUE de las gestiones finalizadas a marzo de 2004 y 2005, a los fines de su consideración a tiempo de emitirse la Vista de Cargo correspondiente a las Ordenes de Fiscalización Externa 0008OFE0073 F-7504 y 0008OFE0074 F7504, expresamente solicitó la aprobación de los formularios rectificatorios del IUE de los ejercicios terminados de las gestiones citadas al amparo del art. 78 de la Ley 2492 (CTB) y la RND 10-0033-04, de 17 de septiembre de 2004. Sin embargo, la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN, en la Resolución Administrativa de Rectificatoria H-038/2008, de 21 de noviembre de 2008, rechazó la solicitud de aprobación de los formularios rectificatorios con N° de Orden 7831286227 y 7831286233, con el fundamento de que el derecho de la acción de repetición de pago prevista en el art. 121 de la Ley 2492 (CTB), prescribió por haber transcurrido 3 años desde el momento en que se realizó el pago en exceso del impuesto, sin pronunciarse si correspondía o no aprobar la rectificatoria solicitada en función del art. 78 de la Ley 2492 (CTB) y la RND 10-0033-04, afectando así los derechos descritos en los párrafos precedentes.

vii. Asimismo sostiene que existe incongruencia entre la pretensión de CHACO SA en el memorial de 5 de noviembre de 2008, y lo resuelto por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN, que fundamentó su resolución sobre un aspecto no solicitado por el recurrente, decisión que también le ha creado estado de indefensión al no haber tenido éste la ocasión y oportunidad de argumentar, ofrecer pruebas, cuestionar, en fin, accionar en defensa de su posición plasmada en su solicitud, ya que al resolverse indebidamente sin atender la solicitud, se señalan otras normas tributarias diferentes a las que se invocaron en la solicitud de aprobación de rectificatorias, hecho que se adecua a la causal de anulabilidad prevista en el art. 36-II de la Ley 2341 (LPA), impidiendo a la instancia de alzada conocer el fondo de la controversia mientras subsista la omisión que ha viciado el procedimiento, siendo obligación de la Administración resolver la petición expresa de aprobación de la rectificatoria de las declaraciones juradas antes mencionadas, concediendo o negando con el debido fundamento de hecho y de derecho dentro el plazo de Ley.

## **CONSIDERANDO II:**

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

La Constitución promulgada y publicada el 7 de febrero de 2009, regula al Órgano Ejecutivo estableciendo una nueva estructura organizativa del Estado Plurinacional, aprobada 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 14 de abril de 2008, mediante nota ARIT-SCZ/AIT/CA-0006/2009, de 13 de abril de 2009, se recibió el expediente SCZ/0121/2008 (fs. 1-191 del expediente),

procediéndose a emitir el correspondiente Informe de Remisión de Expediente y el Decreto de Radicatoria, ambos de 16 de abril de 2009 (fs. 192-193 del expediente), actuaciones que fueron notificadas a las partes el 22 de abril de 2009 (fs. 194 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 **2 de junio de 2009**, por lo que la presente Resolución se dicta dentro del término legalmente establecido.

#### **CONSIDERANDO IV:**

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

- i. El 5 de noviembre de 2008, la Empresa Petrolera CHACO SA, mediante memorial presentado ante la Administración Tributaria, solicitó que a tiempo de emitir la Vista de Cargo correspondiente a las Ordenes de Fiscalización Externa Nos. 0008OFE0073 y 0008OFE0074 Forms. F-7504, se tome en cuenta el valor en libros YPFB al 31 de diciembre de 1995, de los activos transferidos a CHACO, de \$us249.861.804.- para la base imponible del cálculo de la depreciación de activos a fin de determinar el IUE de los ejercicios terminados el 31 de marzo de 2004 y 2005, puesto que el Auto Supremo N° 309, de 1 de agosto 2008, relacionado con la Resolución Determinativa N° 38/2003, correspondiente a la deductibilidad para efectos de la liquidación y pago del IUE de las depreciaciones de los activos fijos revalorizados por YPFB, previo proceso de capitalización de la empresa CHACO SA, ha establecido que únicamente son deducibles los valores originales (que no incluyen revalúo técnico de activos fijos), por lo que en esa línea jurisprudencial solicita la aprobación de los formularios rectificatorios del IUE, correspondiente a las gestiones terminadas el 31 de marzo de 2004 y 2005.

Asimismo acompañan documentación consistente en: Balance General, Estado de Resultados y nota de propiedad planta y equipo; cuadros de respaldo de dicha nota al 31 de diciembre de 1995, que incluyen cálculo mensual de agotamiento y actualización de valores de campos petrolero gasíferos, actualización de valores originales y depreciación acumulada de pozos productores de acuerdo con la producción informado por Santa Cruz; cuadro apéndice B resumen; cuadro apéndice B detallado de activos transferidos a CHACO SAM; proyectos de Forms. 500-IUE rectificatorias con Nos. de Orden 7831155975 y 7831155984; cuadros de solicitud de rectificatoria por depreciación de activos fijos YPFB a marzo 2004 y 2005; fotocopias de Forms. 80 del IUE de CHACO; fotocopias de los Autos Supremos Nos. 309 y 43 (fs. 2-116 de antecedentes administrativos).

ii. El 21 de noviembre de 2008, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: GSH/DFSC/INF. N° 01141/2008, donde señala que el contribuyente CHACO SA mediante memorial, solicitó la aprobación de formularios rectificatorios del IUE de las gestiones 2004 y 2005, en virtud de la presentación de supuestos nuevos valores en libros de YPFB al 31 de diciembre de 2005 de los activos transferidos a CHACO, hecho que implica el incremento de la depreciación como gasto deducible aumentando la pérdida acumulada en las gestiones respectivas; asimismo señala que el alcance del trabajo se limitó a la revisión del gasto deducible para la liquidación del IUE que el contribuyente solicita incrementar, tomando en cuenta las DDJJ originales y proyectos de DDJJ rectificatorias de CHACO SA, gestiones 2004 y 2005, revisión que no certifica ni se pronuncia sobre los saldos acumulados que el contribuyente esté registrando, que serán sujetos de verificación dentro lo normado por la Ley 2492 (CTB).

Prosigue que el contribuyente presentó su solicitud el 5 de noviembre de 2008, en vigencia plena de la Ley 2492 (CTB), determinando que las gestiones solicitadas 2004 (abril 2003 a marzo 2004) y 2005 (abril 2004 a abril 2005), estarían prescritas, conforme sus arts. 121 al 124, análisis que fue ratificado por la Superintendencia Tributaria General con el mismo contribuyente y bajo la misma situación de rectificatoria), a través de las Resoluciones Nos. STG-RJ/0008/2004 y 0329/2006, de 20 de agosto de 2004 y 1 de noviembre de 2006, respectivamente, con la aplicación de los precitados artículos, referente al cómputo de la acción de la prescripción de la acción de repetición (3 años), (íntimamente ligada a los trámites de rectificatorias); plazo que se cuenta desde el momento en que se realizó el pago en exceso del impuesto, concluyendo con el rechazo de la solicitud de rectificatoria (fs. 117-118 de antecedentes administrativos).

iii. El 21 de noviembre de 2008, la Administración Tributaria emitió la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° H-038/2008, recibida por la empresa CHACO el 27 de noviembre de 2008, según su sello de recepción, sobre la base del informe CITE: GSH/DFSC/INF. N° 01141/2008, que rechaza las declaraciones juradas rectificatorias por el incremento en el gasto deducible para el IUE de las gestiones 2004 y 2005, en aplicación de los arts. 121 al 124 de la Ley 2492 (CTB), referentes al cómputo de la prescripción de la acción de repetición (3 años), desde que realizó el pago en exceso del impuesto, análisis ratificado por la Superintendencia Tributaria General en las Resoluciones Nos. STG-RJ/0008/2004 y 0329/2006, de 20 de agosto de 2004 y 1 de noviembre de 2006, respectivamente (fs. 119 de antecedentes administrativos).

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

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

La Empresa Petrolera CHACO SA, representada legalmente por Cynthia Claudia Trigo Paz y/o Gonzalo Prudencio Gozávez, conforme acredita del Testimonio de Poder Especial, amplio y suficiente N° 064/2009, de 24 de enero de 2009, mediante memorial de 21 de abril de 2009, presentó alegatos escritos (fs. 198-199vta. del expediente), en los que argumenta lo siguiente:

- i. Expresa que los antecedentes que señala la Administración Tributaria para fundamentar su rechazo a las rectificatorias, como las Resoluciones Nos. STG-RJ/0008/2004 y STG-RJ/0329/2006, de 20 de agosto de 2004 y de 1 noviembre de 2006, respectivamente, son diferentes al presente caso, puesto que se trata de una acción de repetición para la devolución de pagos indebidos por el IT, mientras que ahora, se trata de una rectificatoria del aumento en la depreciación de los activos fijos para la determinación del IUE, cuya consecuencia inmediata será el aumento de las pérdidas acumuladas de CHACO, aspecto a que de ninguna manera acarrea una eventual devolución de impuestos por el SIN, por la sencilla razón de que no existió un pago de impuesto por Chaco que pueda considerarse como pago indebido o en exceso.
- ii. Arguye que la misma Administración Tributaria reconoció que el incremento del gasto deducible es un beneficio que no acarrea un pago indebido o en exceso; por tanto de acuerdo a este reconocimiento, no existió el requisito indispensable para que se configure una eventual acción de repetición, como es el pago por algún concepto que se considere indebido. Asimismo las normas tributarias (arts. 121, 122 y 124 del CTB, 16 del DS 27310 (RCTB)) al normar la acción de repetición necesariamente hacen referencia a los términos pago indebido o en exceso, puesto que el término beneficio es muy amplio y ambiguo, lo que podría dar lugar a interpretaciones arbitrarias por parte del SIN, como justamente sucede en el presente caso.
- iii. Alega que para demostrar la inexistencia de pago por el IUE en los años 2004 y 2005, adjuntan los Form. 500 versión 2, correspondientes a los períodos finalizados a marzo 2004 y 2005 que evidencian tal hecho, debido a que arrastran un quebranto tributario de años anteriores, por lo que no existe la posibilidad de considerar dicha



solicitud como una acción de repetición. Concluye solicitando se confirme la Resolución del Recurso de Alzada STR-SCZ/RA 0039/2009.

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

#### **i. Ley 2492, Código Tributario Boliviano (CTB).**

##### **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. 121 (Concepto).** Acción de repetición es aquella que pueden utilizar los sujetos pasivos y/o directos interesados para reclamar a la Administración Tributaria la restitución de pagos indebidos o en exceso efectuados por cualquier concepto tributario.

##### **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.

**ii. Ley 843, de Reforma Tributaria.**

**Art. 48.** Cuando en un año se sufriera una pérdida de fuente boliviana, ésta podrá deducirse de las utilidades gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes.

Las pérdidas a deducir en ejercicios siguientes, serán actualizadas por la variación en la cotización oficial del Dólar Estadounidense con relación al Boliviano, producida entre la fecha de cierre de la gestión anual en que se produjo la pérdida y la fecha de cierre de la gestión anual en que la pérdida se compensa.

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

**Art. 26. (Declaraciones Juradas Rectificadoras).**

I. En el caso del Servicio de Impuestos Nacionales, las declaraciones juradas rectificatorias pueden ser de dos tipos:

- a) Las que incrementen el saldo a favor del fisco o disminuyan el saldo a favor del contribuyente, que se denominarán "Rectificadoras a favor del Fisco"
- b) Las que disminuyan el saldo a favor del fisco o incrementen el saldo a favor del contribuyente, que se denominarán "Rectificadoras a favor del Contribuyente".

II. Se faculta al Servicio de Impuestos Nacionales a reglamentar el tratamiento de los débitos y/o créditos producto de la presentación de declaraciones juradas rectificatorias.

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

I. Con excepción de las requeridas por el Servicio de Impuestos Nacionales, las Rectificadoras 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.

**iv. 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."

**v. 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 de derecho, en el presente Recurso Jerárquico se evidencia lo siguiente:

##### **IV.4.1. Rectificadorias a favor del Contribuyente**

i. La Administración Tributaria recurrente, en su Recurso Jerárquico, expresa que ha cumplido con el procedimiento de solicitud de aprobación de rectificatoria, previsto en la Ley 2492 (CTB) y RND 10-0033-04 y que en ningún momento vulneró el principio de congruencia ni el derecho a la defensa, puesto que se pronunció en la Resolución impugnada, la cual contempla la motivación del rechazo de la solicitud del contribuyente, cuyo fundamento jurídico indica que las gestiones 2004 (Abril/2003 a Marzo/2004) y 2005 (Abril/2004 a Marzo/2005) están prescritas, en apego a lo dispuesto en los arts. 121 al 124 de la Ley 2492 (CTB), posición ratificada por la Superintendencia Tributaria General (con el mismo contribuyente y la misma situación de rectificatoria), en las Resoluciones STG/RJ/0008/2004 y

STG/RJ/0329/2006, de 20 de agosto de 2004 y 1 de noviembre de 2006 respectivamente, las que resuelven la aplicación de los artículos precitados, referente al computo de la prescripción de la acción de repetición (3 años), (íntimamente ligada a trámites de rectificatorias) los plazos se cuentan desde el momento que se realizó el pago en exceso.

ii. Indica que la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0103/2007, confirma su posición y debe ser de aplicación para el caso en cuestión, pues si bien la Resolución impugnada trata sobre el rechazo de incremento de gastos deducibles para el IUE, dicho incremento representa un beneficio a ser devuelto o restituido como en el caso del pago indebido o en exceso señalado en las resoluciones citadas tanto en la Resolución Administrativa de rechazo de rectificatoria como en la contestación del Recurso, por lo que los plazos previstos en los arts. 121 y siguientes de la Ley 2492 (CTB) deben ser aplicados.

iii. Por su parte la empresa CHACO, en sus alegatos, indica que los antecedentes señalados por la Administración Tributaria para fundamentar el rechazo a las rectificatorias presentadas, como las Resoluciones Nos. STG-RJ/0008/2004 y STG-RJ/0329/2006, tratan de una acción de repetición para devolución de pagos indebidos por el IT, mientras que en el presente caso se trata de una rectificatoria del aumento en la depreciación de los activos fijos para la determinación del IUE, aspecto que no implica una devolución de impuestos para el SIN, por la inexistencia de pago de impuesto que se considere pago indebido o en exceso.

iv. Añade que la misma Administración reconoció que el incremento de gasto deducible es un beneficio que no acarrea un pago indebido o en exceso; por tanto las normas tributarias al normar la acción de repetición necesariamente se refieren al término pago indebido o en exceso, demostrando inexistencia de pago por el IUE en los años 2004 y 2005, con los Form. 500, versión 2, correspondientes a los períodos finalizados a marzo 2004 y marzo 2005 que evidencian tal hecho, debido a que arrastran un quebranto tributario de años anteriores, por lo que no existe la posibilidad de considerar dicha solicitud como una acción de repetición.

v. Al respecto, la doctrina alemana ha sostenido que la declaración tributaria es una declaración a saber y no una declaración de voluntad. De esta naturaleza deriva, como consecuencia entre los efectos, **la modificabilidad de la declaración por actos posteriores del mismo declarante**; es decir, la rectificatoria de la declaración jurada, como se denomina en nuestra legislación. Asimismo el tratadista Dino Jarach,

en su texto Finanzas Públicas y Derecho Tributario, tercera edición, p. 426 y 429) explica: “...es un deber de la administración verificar la declaración jurada para comprobar su correspondencia con los supuestos de hecho de la obligación que se ha originado. A este efecto la administración se vale de sus facultades de investigación y de los deberes formales que incumben a los contribuyentes, responsables o terceros. Pero **la administración no debe detenerse ante el impuesto resultante de la declaración jurada como el importe mínimo cuyo cumplimiento puede pretender sino que está obligada, en caso de divergencia entre la declaración jurada y la real situación fáctica que da nacimiento a la obligación, a determinar si está de acuerdo con el supuesto del derecho material, aunque ello redunde en perjuicio del propio Fisco. Más aún, no hay tal perjuicio, ya que la administración no tiene como función recaudar cuanto más dinero pueda, sino exactamente la suma que la ley imponga a cada contribuyente**”.

vi. Nuestra normativa tributaria se refiere a la rectificación de las declaraciones juradas en la Ley 2492 (CTB), cuyo art. 78, establece que las declaraciones juradas 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. Así 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. La citada disposición legal, determina que los límites, formas, plazos y condiciones de las declaraciones rectificatorias serán establecidos mediante Reglamento y que en todos los casos, la Declaración Jurada rectificatoria sustituirá a la original con relación a los datos que se rectifican, aspecto concordante con el DS 27310 (RCBT), que en su art. 26 establece que las declaraciones juradas rectificatorias pueden ser de dos tipos: a) Las que incrementen el saldo a favor del fisco o disminuyan el saldo a favor del contribuyente, que se denominaran Rectificadorias a favor del Fisco; **b) Las que disminuyan el saldo a favor del fisco o incrementen el saldo a favor del contribuyente que se denominaran Rectificadorias a favor del Contribuyente.**

vii. El art. 28 del DS 27310 (RCTB), se refiere a la rectificatoria a favor del contribuyente, en su párrafo I señala que dichas rectificatorias podrán ser **presentadas por una sola vez para cada impuesto, formulario y período fiscal y en el plazo máximo de un año, término que se computará a partir de la fecha de vencimiento de la obligación tributaria en cuestión**; sin embargo, con el art. 12 del DS 27874, complementario al Código Tributario se modifica el párrafo I de art. 28

del DS 27310, como sigue a continuación: *"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"* (las negrillas son nuestras).

viii. De la revisión y compulsas de antecedentes administrativos se observa que la Empresa Petrolera CHACO SA, mediante memorial presentado el **5 de noviembre de 2008**, solicitó a la Administración Tributaria la aprobación de los formularios rectificatorios del IUE, correspondiente a las gestiones terminadas el 31 de marzo de 2004 y 31 de marzo de 2005, a base de la línea jurisprudencial del Auto Supremo N° 309, de 1 de agosto 2008, relacionado con la Resolución Determinativa N° 38/2003, correspondiente a la deductibilidad para efectos de la liquidación y pago del IUE de las depreciaciones de los activos fijos revalorizados por YPF, previo proceso de capitalización de la empresa CHACO SA, que ha establecido que únicamente son deducibles los valores originales (que no incluyen revalúo técnico de activos fijos), y que a tiempo de emitir la Vista de Cargo correspondiente a las Ordenes de Fiscalización Externa Nos. 0008OFE0073 y 0008OFE0074 Forms. F-7504, tome en cuenta el valor en libros de YPF al 31 de diciembre de 1995, de los activos transferidos a CHACO de \$us249.861.804.- para la base imponible del cálculo de la depreciación de activos a fin de determinar el IUE en el ejercicio terminado el 31 de marzo de 2004 y 2005 (fs. 2-116 de antecedentes administrativos).

ix. Sobre la base del Informe CITE: GSH/DFSC/INF. N° 01141/2008, de 21 de noviembre de 2008, la Administración Tributaria emite la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° H-038/2008, **que rechaza las declaraciones juradas rectificatorias** por el incremento en el gasto deducible para el IUE de las gestiones 2004 y 2005 de la empresa CHACO, aplicando los arts. 121 al 124 de la Ley 2492 (CTB), referente al cómputo de la prescripción de la acción de repetición (3 años), desde que realizó el pago en exceso del impuesto, análisis que indica ha sido ratificado por la Superintendencia Tributaria General en las Resoluciones de Recurso Jerárquicos Nos. STG-RJ/0008/2004 y 0329/2006, de 20 de agosto de 2004 y 1 de noviembre de 2006, respectivamente (fs. 119 de antecedentes administrativos).

x. Al respecto la Administración Tributaria sustenta **el rechazo de la solicitud de rectificación de las declaraciones juradas del IUE del contribuyente**, en apego al plazo dispuesto en los arts. 121 al 124 de la Ley 2492 (CTB) y de la posición asumida por la Superintendencia Tributaria General en las Resoluciones STG/RJ/0008/2004 y STG/RJ/0329/2006; en este sentido, cabe aclarar que dichas

resoluciones jerárquicas se refieren a una solicitud de Acción de Repetición por parte de la empresa, por pago en exceso del IT, de períodos anteriores a la vigencia de la Ley 2492 (CTB) y de su reglamento, DS 27310.

xi. En lo que respecta a la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0103/2007, de 9 de marzo de 2007, mencionada también por la Administración Tributaria recurrente, la misma se refiere a la aplicación temporal de las normas, puesto que la solicitud de las rectificaciones de las Declaraciones Juradas por la misma empresa fue el 10 de diciembre de 2003, durante la vigencia plena de la Ley 2492 (CTB), cuando todavía no entraba en vigencia su reglamentación, puesto que el DS 27310 (RCTB) es promulgado el 23 de diciembre de 2003, motivo por el que se aplicó 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 Código Tributario abrogado (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 no corresponde la aplicación de los citados precedentes.

xii. Conforme se tiene de los antecedentes, **el presente caso se refiere a la solicitud de rectificatoria de declaraciones juradas a favor del sujeto pasivo**, que en la línea asumida en la Resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0023/2005, de 18 de marzo de 2005, se consideró como un **derecho adquirido**, cuando las condiciones de presentar en forma y tiempo hábil la declaración jurada correspondiente se cumplan, dejando de ser una simple expectativa. En este entendido, dicha solicitud es una **acción** ejercida por el contribuyente, en la que reclama algún derecho, pero que debe hacerse dentro de los plazos legalmente establecidos.

xiii. Es así que la solicitud de rectificatorias durante la vigencia del DS 27310 podía ser ejercida por el sujeto pasivo en el plazo de un año conforme a lo dispuesto en el art. 28 del citado decreto, plazo que ya no es considerado en la modificación del art. 12 del DS 27874; sin embargo, la **acción del sujeto pasivo**, como cualquier otra acción, no puede estar a disposición indefinida e imprescriptible de los sujetos pasivos, sino que sólo podrán realizar sus peticiones y ejercer sus derechos dentro de un tiempo razonable, pues debe considerarse el principio de preclusión de los derechos para accionar, lo que significa que si en un determinado tiempo no formula o acciona, como en el caso de la rectificatoria de su declaración jurada da a entender su conformidad con ello, y por lo tanto su acción prescribe.

xiv. En este contexto corresponde dejar establecido que para la rectificación de declaraciones juradas de períodos o gestiones **hasta el 26 de noviembre de 2004**, fecha en la que se dictó el DS 27874, el plazo para solicitar y proceder a la rectificación de declaraciones juradas **sólo es de un año** y para períodos o gestiones **después del 26 de noviembre de 2004**, como indica expresamente el DS 27874, no se establece un plazo para proceder a la rectificación de declaraciones juradas; sin embargo, siguiendo la tradición jurídica plasmada en la Resolución Ministerial 839/1992, que aquí se toma como antecedente de interpretación tributaria y que prevé el mismo tratamiento a las declaraciones juradas rectificatorias que el que corresponde a la acción de repetición, se interpreta que el plazo para solicitar rectificaciones en las declaraciones juradas que favorezcan al sujeto pasivo, conforme con el art. 124 de la Ley 2492 (CTB) **prescribe a los tres (3) años**.

xv. Del análisis de los proyectos de las declaraciones juradas rectificatorias del IUE Form. 500, solicitadas el **5 de noviembre de 2008**, que corresponden a las gestiones terminadas el 31 de marzo de 2004 y 31 de marzo de 2005 respectivamente, se observa que **para la gestión 2004**, en el Rubro de Determinación del Saldo Definitivo a Favor del Fisco o del Contribuyente, inc. d), Total Regularizaciones para imputar Gastos Deducibles, consigna el monto de Bs666.760,786.- generando una diferencia de Bs10.374.561.- con relación a la Declaración Jurada original donde consigna Bs656.386.225.- (fs. 101 y 107 de antecedentes administrativos); por lo tanto, tratándose del IUE de la gestión 2004 cuyo cierre se produjo el 31 de marzo de 2004 y el vencimiento de pago el 29 de julio de 2004, cualquier única solicitud de rectificación debió realizarla hasta el 29 de julio de 2005, conforme la norma vigente cual es el art. 28-I de DS 27310 y no así en el **año 2008**, por lo que la solicitud para rectificar el IUE de la gestión 2004 ha prescrito para esta gestión.

xvi. **Para la gestión 2005**, el saldo en la Declaración Jurada original consigna un valor de cero, la Declaración rectificatoria incrementa en Bs10.637.209.- (fs. 103 y 108 de antecedentes administrativos), por lo que dichas modificaciones implican aumento en el gasto deducible el que a su vez disminuye la base imponible del IUE; sin embargo, al verificarse pérdidas, ésta se incrementaría; consecuentemente la modificación efectuada por el contribuyente aumentaría su saldo **a favor** para ambas gestiones, lo que implica un reconocimiento de más pérdida para su compensación en el IUE a favor de Chaco SA, conforme al art. 48 de la Ley 843; por lo tanto, considerando que el tratamiento que se da a las declaraciones juradas rectificatorias es el de la acción de repetición, se deja establecido que tratándose del IUE de la gestión 2005 cuyo



cierre se produjo el 31 de marzo de 2005 y el vencimiento de pago el 29 de julio de 2005, cualquier única solicitud de rectificación debió realizarla hasta el **29 de julio de 2008** y no así el **5 de noviembre de 2008**, por lo que la solicitud para rectificar el IUE de la gestión 2005 también ha prescrito.

xvii. Adicionalmente se observa que las declaraciones juradas del IUE Form. 500, por las gestiones 2004 y 2005 (fs. 107 y 108 de antecedentes administrativos) ya habrían sido anteriormente rectificadas con la Resolución Administrativa 518, siendo que tanto el art. 12 del DS 27874, modificatorio del art. 28-I del DS 27310 (RCTB), disponen que **podrán ser presentadas por una sola vez**, para cada impuesto, formulario y período fiscal, constituyendo este otro incumplimiento de parte de Chaco SA a los requisitos de solicitudes de rectificatorias.

xviii. Por lo expuesto, siendo evidente que la Administración Tributaria se ha pronunciado expresamente sobre el plazo en el cual el sujeto pasivo podía solicitar la rectificación de las declaraciones juradas del IUE de las gestiones 2004 y 2005 y **no se ha referido a un rechazo de la acción de repetición**, no existe el vicio de anulabilidad que la instancia de alzada identifica, por lo que, ingresando al fondo de los argumentos planteados por las partes, corresponde a esta instancia jerárquica Revocar totalmente la Resolución de Alzada impugnada; en consecuencia, se debe mantener firme y subsistente la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° H-038/2008, de 21 de noviembre de 2008, emitida por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos 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 STR-SCZ/RA 0039/2009, de 23 de marzo de 2009, del Recurso de Alzada, emitida por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz, le corresponde el pronunciamiento sobre el petitorio del Recurso Jerárquico.

#### **POR TANTO:**

El Director Ejecutivo General 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:**

**REVOCAR totalmente** la Resolución STR-SCZ/RA 0039/2009, de 23 de marzo de 2009, dictada por la Superintendencia Tributaria Regional Santa Cruz, dentro del Recurso de Alzada interpuesto por la EMPRESA PETROLERA CHACO SA, contra la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN); en consecuencia, se mantiene firme y subsistente la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° H-038/2008, de 21 de noviembre de 2008, emitida por la Gerencia Sectorial de Hidrocarburos del SIN; conforme el inc. a) del art. 212-I de la Ley 3092 (Título V del CTB).

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

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