

Resolución del Recurso de Alzada ARIT-SCZ/RA 0349/2012

Recurrente : TELEFONICA CELULAR DE BOLIVIA S.A.
TELECEL S.A., representada legalmente por
José Mario Serrate Paz Ramajo.

Recurrido : Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa
Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales
(SIN), legalmente representada por Enrique
Martín Trujillo Velásquez.

Expediente : **ARIT-SCZ/0404/2012**

Santa Cruz, 28 de septiembre de 2012

VISTOS: El Recurso de Alzada a fs. 39-45, el Auto de Admisión a fs. 46, la contestación de la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), de fs. 56-62 vta., el Auto de apertura de plazo probatorio a fs. 63, las pruebas ofrecidas y producidas por las partes cursantes en el expediente administrativo, el Informe Técnico Jurídico ARIT-SCZ/ITJ 0349/2012 de 26 de septiembre de 2012, emitido por la Sub Dirección Tributaria Regional; y todo cuanto se tuvo presente.

CONSIDERANDO I:

I.1 Antecedentes

La Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), emitió la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-00166-12, de 18 de abril de 2012 y la Resolución Administrativa Complementaria de Rectificatoria N° 23-00221-12 de 15 de junio de 2012, mediante las cuales resolvió rechazar las Declaraciones Juradas Rectificadoras Formulario 521 "Solicitud de Rectificación" con Nos. de Ordenes 7934966708 y 7934968246, de los periodos: junio y octubre de 2008,

respectivamente, por presentar la solicitud de rectificatoria fuera de plazo incumpliendo el art. 124 de la Ley 2492 (CTB).

I.2 Fundamentos del Recurso de Alzada

TELECEL S.A., en adelante la empresa recurrente, mediante memorial presentado el 9 de julio de 2012, que cursa a fs. 39-45 del expediente administrativo, se apersonó a ésta Autoridad de Impugnación Tributaria Regional Santa Cruz, para interponer Recurso de Alzada contra la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-00166-12, de 18 de abril de 2012 y la Resolución Administrativa Complementaria de Rectificatoria N° 23-00221-12, de 15 de junio de 2012, emitida por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN, manifestando los siguientes aspectos:

1.- Sobre los vicios de nulidad

a) Falta de fundamentación del acto impugnado e Inapropiada aplicación normativa

La Administración Tributaria mediante las Resoluciones Administrativas impugnadas ha rechazado sin motivación ni fundamentación de hecho ni derecho y de forma incorrecta su solicitud de acción de repetición presentada el 16 de abril de 2010, por **pagos indebidos** realizado por concepto de retenciones del IUE-BE, alegando como causa de rechazo la prescripción y no así por errores formales en las Declaraciones Juradas.

La Administración Tributaria vulnerando el principio de legalidad previsto constitucionalmente y el art. 6 de la Ley 2492 (CTB), rechaza su solicitud, sustentándose en la Resolución Ministerial 839/92, de 28 de agosto de 1992, sin tomar en cuenta que la referida norma no estaba vigente al momento de la producción de los hechos objeto de la repetición, y que además esta es contraria a lo dispuesto por la Ley 2492, al art. 28 del DS 27310 (RCTB) y a la RND N° 10-004-05. Asimismo, haciendo una incorrecta aplicación y apreciación del art. 6 de la RND 10-004-05, le comunicó que previamente a proceder al análisis de su solicitud de acción de repetición, por pagos indebidos debía proceder a la rectificación de sus declaraciones juradas en los periodos mencionados, sin considerar que esta petición de repetición iniciada no surge por pagos en exceso sino de pagos indebidos en los periodos observados.

b) Incumplimiento del plazo de pronunciamiento.

La Administración Tributaria sobre la primera solicitud de rectificación de las DDJJ F-521 N° de Orden 7932134662 y F-521 N° de Orden 7932134677, efectuada en fecha 13 de mayo de 2010, ha incumplido los plazos previstos en el art. 17, parágrafo II de la Ley 2341 (LPA) y art. 4 del DS 25183.

2. Acción de repetición por pago indebido y no por pago en exceso

Expresa la empresa recurrente que por una confusión retuvo y pago el IUE-BE para los periodos de junio y octubre de 2008, generando pagos indebidos y conforme a los arts. 121 y 124 de la Ley 2492 (CTB), dentro de plazo presentó oportunamente la Acción de Repetición correspondiente, al cual por una errónea aplicación del art. 6 de la RND 10-004-05, se le indicó que debería previamente realizar la acción rectificación, sin considerar que en este caso no hubo pago en exceso sino un pago indebido, dejando pendiente su solicitud efectuada y posteriormente, considerando que ésta estaba prescrita, cometiendo una serie de irregularidades durante su tramitación, perjudicándole y vulnerándole sus derechos al exigirle trámites y requisitos adicionales innecesarios y burocráticos, que sólo entorpecieron y desconocieron su devolución a un pago indebidamente realizado.

3. Inexistencia de prescripción de la solicitud.

La Administración recurrida sostiene que los pagos indebidos fueron realizados el 14 de julio y 13 de noviembre de 2008 y que de acuerdo al art. 124 de la Ley 2492 (CTB) y a la Resolución Ministerial N° 839/1992, la acción de repetición de los mismos había prescrito a los tres años su pago, sin tomar en cuenta que la solicitud de repetición fue presentada dentro del termino hábil, es decir, el 16 de abril de 2010, consiguientemente, la solicitud de aprobación de declaraciones juradas rectificatorias como la acción de repetición han sido presentadas dentro del plazo legalmente establecido aclarando que fue la misma Administración recurrida la que se atrasó en resolver sus solicitudes. En este entendido, la Administración realizó una errada aplicación e interpretación de norma aplicando a la solicitud de rectificatoria el plazo de la acción de repetición cuando no correspondía, ya que tanto la solicitud de rectificatoria como la de acción de repetición, fueron efectuadas dentro del plazo

previsto normativamente, para el primer caso en aplicación al DS 27874 y para el segundo dentro del plazo del art. 124 de la Ley 2492 (CTB).

Por lo expuesto, solicitó la anulación de la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-00166-12, de 18 de abril de 2012 y de la Resolución Administrativa Complementaria de Rectificatoria N° 23-00221-12, de 15 de junio de 2012, emitidas por la Gerencia de Grandes Contribuyentes (GRACO) Santa Cruz del SIN.

CONSIDERANDO II:

II.1 Auto de Admisión

Mediante Auto de 11 de julio de 2012, cursante a fs. 46 del expediente administrativo, se dispuso la admisión del Recurso de Alzada interpuesto por la recurrente impugnando la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-00166-12, de 18 de abril de 2012 y la Resolución Administrativa Complementaria de Rectificatoria N° 23-00221-12, de 15 de junio de 2012, emitidas por la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN.

CONSIDERANDO III:

III.1 Contestación de la Administración Tributaria

La Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del SIN, el 31 de julio de 2012, mediante memorial cursante a fs. 56-62 vta., del expediente administrativo, contestó al Recurso de Alzada interpuesto por la empresa recurrente, negándolo en todas sus partes, en base a los argumentos que se exponen a continuación:

1. Respecto a la inapropiada aplicación normativa para la acción de repetición y para la solicitud de rectificación de declaraciones juradas a favor del contribuyente

La RND 10-004-05, que el recurrente pretende desconocer, se constituye en una disposición normativa de carácter general del SIN, que fue emitida para conocer el procedimiento de acción de repetición y que al no conseguir la aceptación de la misma en dos oportunidades no significa que dicha norma sea inaplicable, en este sentido, el primer rechazo se le efectuó debido a que no consignó como pago a cuenta realizado en una DDJJ anterior el importe pagado en efectivo en la declaración jurada original, y

el segundo no pudo ser atendido debido a que los periodos a rectificar y las fecha de su presentación estaban fuera del plazo previsto, conforme a la Resolución Ministerial 839/1992 y al art. 124 de la Ley 2492 (CTB), situación que impidió atender su solicitud de repetición y de rectificación efectuada puesto a que no demostró el pago indebido o en exceso.

2. Sobre el incumplimiento del plazo de pronunciamiento.

Respecto a la supuesta falta de pronunciamiento oportuno, este argumento es irreal, ya que en reiteradas oportunidades dentro del referido trámite, se le ha solicitado y exhortado a que se adecue al procedimiento previsto por Ley y que cumpla con los requisitos de forma y en otras oportunidades hasta se le ha rechazado formalmente su petición, en este sentido, la empresa recurrente tuvo conocimiento de todo el procedimiento, ya que se le informo sobre las observaciones y los rechazos efectuados, sin embargo, al haber creído que se le vulneraba algún derecho con el referido retardo, tuvo la oportunidad de presentar y/o hacer uso de sus derechos de impugnación ante un silencio administrativo conforme a lo dispuesto por el art 17 de la Ley 2341 (LPA), pero no realizó dentro del mismo reclamo ni objeción alguna.

3. Respecto a la prescripción de la acción de repetición.

La acción de repetición fue presentada por la empresa recurrente el 16 de abril de 2010, por concepto de pagos ante la cual se le insto a la presentación de documentación de respaldo, siendo rechazado por haberse presentado fuera del plazo previsto por el art. 124 de la Ley 2492 (CTB), es decir, tres años cuatro meses y un día de vencido el término, demostrándose que el rechazo efectuado surge la aplicación normativa vigente al caso.

Por lo expuesto, solicitó se confirmen la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-00166-12, de 18 de abril de 2012 y la Resolución Administrativa Complementaria de Rectificatoria N° 23-00221-12, de 15 de junio de 2012.

CONSIDERANDO IV:

IV.1 Presentación de la prueba

Mediante Auto de 31 de de julio de 2012, cursante a fs. 63 del expediente administrativo, se dispuso la apertura del plazo probatorio común y perentorio a las

partes de veinte (20) días, computables a partir de la última notificación, que se realizó tanto a la empresa recurrente como a la Administración recurrida el 1 de agosto de 2012, como consta en las diligencias cursantes a fs. 64-65 del referido expediente administrativo.

Durante el referido plazo que fenecía el 21 de agosto de 2012, la Administración Tributaria mediante memorial presentado el 17 de agosto de 2012, cursante a fs. 68-68 vta. del expediente administrativo, ratificó la prueba aportada al momento de contestar el Recurso de Alzada

Por su parte, la empresa recurrente dentro del referido plazo mediante memorial presentado el 21 de agosto de 2012, cursante a fs. 72-73 vta. del expediente administrativo, ratificó las pruebas presentadas al momento de interponer su Recurso de Alzada.

IV.2 Alegatos

Dentro del plazo previsto por el art. 210 parágrafo II de la Ley 3092 (Título V del CTB), que fenecía el 10 de septiembre de 2012, la Administración Tributaria mediante memorial presentado el 7 de septiembre de 2012, cursante a fs. 77-80 vta. del expediente administrativo, presentó alegatos en conclusión escritos.

Por su parte, la empresa recurrente dentro del referido plazo, por memorial de 10 de septiembre de 2012, cursando a fs. 82-87 del expediente administrativo, presentó alegatos en conclusión escritos, en la que se reitera lo expresado en su Recurso de Alzada.

IV.3 Relación de hechos

Efectuada la revisión del proceso administrativo, se establece la siguiente relación de hechos:

IV.3.1 El 16 de abril de 2010, la empresa recurrente presentó a la Administración Tributaria un memorial interponiendo la Acción de Repetición del IUE – BE retenido por las remesas relativas al pago de intereses al CFI y FMO en junio y octubre de 2008 y su consecuente pago, efectuados indebidamente (fs. 374-379 vta. del cuaderno de antecedentes).

IV.3.2 El 21 de abril de 2010, la Administración Tributaria mediante CITE: SIN/GGSC/DGRE/VAL/NOT/0088/2010, solicitó a la empresa recurrente la presentación de documentación complementaria a su petición (fs. 369-370 del cuaderno de antecedentes)

IV.3.3 El 13 de mayo de 2010, la empresa recurrente presentó memorial solicitando a la Administración Tributaria lo siguiente: 1. Aprobación de Declaraciones Juradas Rectificadoras en cumplimiento al CITE SIN/GGSC/DGRE/VAL/NOT/0088/2010, Form. 521 Con N° de Orden 7932134662 y Form 521 con N° de Orden 7932134677 que rectificación las Declaraciones Juradas F-530 con N° de Orden 7931123253 y F -530 con N° de Orden 793129140, respecto a las indebidas retenciones del IUE-BE realizadas por TELECEL por pagos de Intereses a la Corporación Holandesa "FMO" y a la Corporación Financiera Internacional "CFI" y 2. Ratificándose en su Acción de Repetición (fs. 7-13 vta. del cuaderno de antecedentes).

El mismo día y el 30 de julio de 2010, se elaboró el Acta de Recepción de documentación donde la empresa recurrente presentó: 1) Testimonios de Poder N° 48/2012 (fotocopias legalizadas); 2) Escritura Pública de Constitución de N° 188/90, 3) DDJJ Form. 530 con Orden 7931123253 y N° de Orden 7931292140 (fotocopias legalizadas), 4) Form. F 576-1; 5) Contrato de Préstamo entre Telecel y Corporación Financiera Holandesa (Fotocopia); 5) Acuerdo de Cartagena (Impresión); 6) Decisión N° 291 (Impresión); 7) Decisión 295 (Impresión); 8) Acuerdo sobre Promoción y Protección recíproca de las Inversiones (Fotocopia); 9) Ley 1586 (Fotocopia); 10) Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 41/2006 (Fotocopia); 11) Detalle de Remesas al exterior (Fotocopia); 12) Asiento Contables de pago de Retenciones del IUE BE (Fotocopia); 13) DDJJ F 521 con N° de Orden 7932134662 y N° 7932134677 (Fotocopia legalizada); 14) CITE/SINGGSCV/DRRE/VALNOT/0088/2010 (Fotocopia), 15) 1 Archivador con Nuit 1566 (fs. 14-370 del cuaderno de antecedentes).

IV.3.4 El 15 de diciembre de 2010, la empresa recurrente presentó nota reiterando su solicitud de aprobación de rectificatoria de las declaraciones juradas y acción de repetición, adjuntando para ello asientos Diarios el 13 de enero de 2011,

conforme a Actas de Recepción de documentación (fs. 382-383 del cuaderno de antecedentes).

- IV.3.5** El 14 de enero de 2011, la Administración Tributaria notificó a la empresa recurrente con la nota CITE: SIN/GGSC/DF/VE/NOT/0021/2011, donde se solicitó la presentación de documentación adicional. Ante ello el 21 enero de 2011, la empresa recurrente mediante memorial solicita prórroga para la presentación de dicha presentación la cual fue aceptada mediante proveído N° 24-00154-11 (fs. 420 y 422 -423 del cuaderno de antecedentes).
- IV.3.6** El 11, 21 de febrero y 29 de abril de 2011, la empresa recurrente presentó memoriales adjuntando documentación solicitada,, reiterando la aprobación de sus declaraciones juradas rectificatorias (fs. 426-430 y 432-435 y 437-437 vta. del cuaderno de antecedentes).
- IV.3.7** El 4 de julio de 2011, la empresa recurrente presentó memorial a la Administración denunciando retardación y dilaciones en el proceso de rectificatorias y acción de repetición (fs. 439-440 del cuaderno de antecedentes).
- IV.3.8** El 3 de noviembre de 2011, se emitió el Informe CITE: SIN/GGSC/DF/VE/INF/2413/2011, que concluyó indicando que de la verificación formal de la documentación prestada por el recurrente se advirtió que la misma no cumple con lo dispuesto por el párrafo II del art. 78 de la Ley 2492 (CTB), art. 28 párrafo II del DS 27310 (RCTB), y parágrafo II del art. 12 del DS 27874, por lo que recomendó rechazar los Formularios de Solicitud de Declaraciones Juradas Rectificatorias F-521 Versión 1 con N° de Orden 7932134662 y 7932134677, por los periodos junio/2008 y octubre/2008 respectivamente (fs. 487-490 del cuaderno de antecedentes).
- IV.3.9** El 7 de noviembre de 2011, se notificó a la empresa recurrente con la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-00400-11, CITE/SIN/GGSC/DF/RAR/0061/2012, que resolvió rechazar las Declaraciones Juradas Rectificatorias Formulario F-521 respecto a las DDJJ con Nos. de Ordenes 7932134662 correspondiente al periodo junio/2008 y 7932134677

correspondiente al periodo octubre/2008 (fs. 491-496 del cuaderno de antecedentes).

- IV.3.10** El 20 de noviembre de 2011, la empresa recurrente presentó memorial a la Administración Tributaria solicitando aprobación de declaraciones juradas rectificatorias dentro del procedimiento de acción repetición, adjuntado las DDJJ rectificatorias para los periodos junio/2008 y octubre/2008 con No. de trámites 50155453 y 50139734 (fs. 512-529 del cuaderno de antecedentes).
- IV.3.11** El 22 de marzo de 2012, se emitió el Informe CITE: SIN/GGSC/DF/VE/INF/363/2012, que concluyó indicando que el plazo para la presentación de la solicitud de rectificatoria se encuentra prescrito al amparo del art. 124 de la Ley 2492 (CTB), por lo que recomendó el rechazo de la solicitud efectuada (fs. 530-532 del cuaderno de antecedentes).
- IV.3.12** El 25 de abril 2012, se notificó a la empresa recurrente con la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-00166-12, CITE/SIN/GGSC/DF/RAR/0035/2012, que resolvió rechazar las Declaraciones Juradas Rectificadoras Formulario F-521 respecto a las DDJJ del periodo junio/2008 y octubre/2008 (fs. 536-540 del cuaderno de antecedentes).
- IV.3.13** El 27 de marzo y 2 de mayo de 2012, la empresa recurrente presentó memoriales a la Administración Tributaria reiterando su solicitud de aprobación de declaraciones juradas rectificatorias y de acción repetición, así como aclaración y complementación de la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-00166-2012, denunciando vulneración de derechos constitucionales (fs. 542-542 vta. y 552-554 del cuaderno de antecedentes).
- IV.3.14** El 12 de junio de 2012, se emitió el Informe Complementario CITE: SIN/GGSC/DF/VE/INF/778/2012, que recomendó la emisión de Resolución Administrativa Complementaria donde se exponga la motivación del Rechazo de la solicitud de Declaraciones Juradas Rectificadoras de la empresa recurrente (fs. 560-561 del cuaderno de antecedentes).
- IV.3.15** El 19 de abril 2012, se notificó a la empresa recurrente con la Resolución Administrativa Complementaria de Rectificatoria N° 23-00221-12, CITE/SIN/GGSC/DF/RAR/0056/2012, que resolvió rechazar las Declaraciones

Juradas Rectificadoras Formulario F-521 respecto a las DDJJ con Nos. de Ordenes 7934966708 correspondiente al periodo junio/2008 y 7934968246 correspondiente al periodo octubre/2008 (fs. 562-564 del cuaderno de antecedentes).

CONSIDERANDO V

V.1 Marco Legal

V.1.1 Constitución Política del Estado Plurinacional de 9 de febrero de 2009 (CPEP).-

- **Artículo 115.** (...)II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente, y sin dilaciones.
- **Artículo 117.** Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso (...)

V.1.2 Ley N° 2492 Código Tributario Boliviano (CTB) del 2 de agosto de 2003

- **Artículo 64° (Normas Reglamentarias Administrativas).** La Administración Tributaria, conforme a este Código y leyes especiales, podrá dictar normas administrativas de carácter general a los efectos de la aplicación de las normas tributarias, las que no podrán modificar, ampliar o suprimir el alcance del tributo ni sus elementos constitutivos.
- **Artículo 66° (Facultades Específicas).** La Administración Tributaria tiene las siguientes facultades específicas:
 1. Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación; (...)
- **Artículo 68° (Derechos).** Constituyen derechos del sujeto pasivo los siguientes:
 1. A ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos.
 2. A que la Administración Tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos previstos por este Código y disposiciones reglamentarias, dentro de los plazos establecidos. (...)

10. A ser oído o juzgado de conformidad a lo establecido en el Artículo 16º de la Constitución Política del Estado

- **Artículo 78º (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. (...)

- **Artículo 121º (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.

- **Artículo 122º (Del Procedimiento).**

I. El directo interesado que interponga la acción de repetición, deberá acompañar la documentación que la respalde; la Administración Tributaria verificará previamente si el solicitante tiene alguna deuda tributaria líquida y exigible, en cuyo caso procederá a la compensación de oficio, dando curso a la repetición sobre el saldo favorable al contribuyente, si lo hubiera. Cuando proceda la repetición, la Administración Tributaria se pronunciará, dentro de los cuarenta y cinco (45) días posteriores a la solicitud, mediante resolución administrativa expresa rechazando o aceptando total o parcialmente la repetición solicitada y

autorizando la emisión del instrumento de pago correspondiente que la haga efectiva.

- **Artículo 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.

V.1.3 Ley 2341 de 23 de abril de 2002, Ley del Procedimiento Administrativo (LPA).

- **Artículo 36. (Anulabilidad del Acto).**

I. Serán anulables los actos administrativos que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico distinta de las previstas en el artículo anterior.

II. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados.

V.1.4 DS 27113, Reglamento a la Ley de Procedimiento Administrativo (RLPA).

- **Artículo 55. (Nulidad de Procedimientos).** Será procedente la revocación de un acto anulable por vicios de procedimiento, únicamente cuando el vicio ocasione indefensión de los administrados o lesione el interés público. La autoridad administrativa, para evitar nulidades de actos administrativos definitivos o actos equivalentes, de oficio o a petición de parte, en cualquier estado del oficio o a petición de parte, en cualquier estado del procedimiento, dispondrá la nulidad de obrados hasta el vicio más antiguo o adoptará las medidas más convenientes para corregir los defectos u omisiones observadas.

V.1.5 DS 27310 (RCTB) de 9 de enero de 2004 Reglamento al Código Tributario Boliviano.

- **Artículo 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.

V.1.6 RND 10-0044-05, de 09 de diciembre de 2005, Procedimiento para la restitución de pagos indebidos o en exceso al Fisco.

- **Artículo 6. (Rectificadorias).** Sólo cuando el pago en exceso surja de ajustes en la liquidación del impuesto, previamente al inicio de la acción de repetición, el sujeto pasivo o tercero responsable deberá rectificar la declaración jurada correspondiente, conforme lo establecido en el Artículo 28° del Decreto Supremo N° 27310 de 9 de enero de 2004 y otras disposiciones reglamentarias emitidas al efecto

CONSIDERANDO VI

VI.1 Fundamento Técnico Jurídico

VI.1.1 Cuestión previa.

En principio, es fundamental considerar y verificar el cumplimiento del procedimiento empleado y la adecuación de éste a los preceptos legalmente establecidos, pues su quebrantamiento podría importar la conculcación de derechos y garantías constitucionales; en este entendido antes de ingresar en el análisis de los agravios expresados por la empresa recurrente, es importante señalar que todos los actos de la Administración Tributaria se encuentran regulados por disposiciones legales vigentes, las mismas que establecen los requisitos, condiciones y formalidades que deben cumplir los actos administrativos, los que al producir efectos jurídicos sobre los administrados, son objeto de impugnación.

En este caso en particular, se debe dejar establecido que el acto impugnado ante esta instancia de alzada y sobre el cual versa la controversia planteada son la Resolución Administrativa de Rectificación N° 23-00166-12 de 18 de abril de 2012 y la Resolución Administrativa Complementaria de Rectificación N° 23-00221-12 de 15 de junio de 2012, mediante las cuales la Administración Tributaria resolvió rechazar los Formulario 521 de “*Solicitud de Rectificación*” con Orden N° 7934966708 y 7934968246 para los periodos: junio y octubre de 2008 correspondiente al Impuesto a las Utilidades de las Empresas – Beneficiarios en el Exterior (IUE-BE), los cuales fueron presentados en cumplimiento a la Nota CITE: SIN/GGSC/DGRE/VAL/NOT/0088/2010 de 21 de abril de 2010, emitida por la Administración Tributaria dentro del trámite de Acción de Repetición presentado por la empresa recurrente el 16 de abril de 2010 por el pago indebido del IUE –Beneficiarios del Exterior para los periodos junio/2008 y octubre/2008 respectivamente. De lo cual se entiende que si bien las resoluciones impugnadas se refieren al rechazo de la rectificación solicitada por el recurrente, debe tomarse en cuenta las disposiciones previstas en el procedimiento para la tramitación de la Acción de Repetición.

Al respecto, la Administración Tributaria en uso de las facultades conferidas en el art. 64 de la Ley 2492 (CTB) emite la Resolución Normativa de Directorio 10-0044-05 de 9 de diciembre de 2005, que en su art. 9 establece que en el plazo de diez (10) días hábiles computables a partir del ingreso del trámite al Departamento de Recaudación, éste podrá requerir al solicitante la presentación de documentación adicional, mediante proveído a notificarse en Secretaría; el solicitante, en el plazo de cinco (5) días hábiles a partir de su notificación deberá presentar la documentación requerida ante el Departamento de Recaudación; así también el art. 11 párrafo I dispone que el Departamento Jurídico, en el plazo máximo de cuarenta y cinco (45) días corridos computables desde el ingreso de la solicitud, emitirá la respectiva Resolución Administrativa aprobando o rechazando la acción de repetición.

En cuanto a las formalidades del procedimiento administrativo, el art. 36 párrafo II de la Ley 2341 (LPA), aplicable supletoriamente en materia tributaria por mandato del art. 201 de la Ley 3092 (Título V del CTB); determina que los actos son anulables, siempre y cuando **los actos administrativos carezcan de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o den lugar a la indefensión de los interesados**. En este sentido, el art. 55 del DS 27113 (RLPA), dispone la nulidad por

vicios del procedimiento **cuando el vicio ocasione indefensión al interesado**, siendo la autoridad administrativa la competente para anular obrados hasta el vicio más antiguo a fin de evitar nulidades posteriores. Al respecto, la doctrina considera anulable a: *“la condición de los actos o negocios jurídicos que pueden ser declarados nulos e ineficaces por existir en su constitución un vicio o de efecto capaz de producir tal resultado, los actos anulables son válidos mientras no se declare su nulidad”* (Manuel Ossorio en el *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, p. 90).

VI.1.2. Respecto a la Acción de Repetición y a la Acción de Rectificación iniciada.

Al respecto es importante destacar que en cuanto a las **Declaraciones Juradas**, la doctrina señala que: *“es un acto que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitiva de la obligación sustancial. Su finalidad consiste en colaborar con la administración haciéndole saber el conocimiento y la voluntad del obligado de extinguir una determinada obligación”*; añade que la Ley, *“prohíbe la rectificación por el propio declarante en el caso de errores de derecho o de hecho, que no sean meros errores de cálculo. En estos casos la ley admite la rectificación con la conformidad de la Dirección...”* (Dino Jarach. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Tercera Edición. Pág. 428-429). Para la normativa interna, según el art. 78 de La Ley 2492 (CTB), **son la manifestación de hechos, actos y datos comunicados a la Administración Tributaria en la forma, medios, plazos y lugares establecidos reglamentariamente, se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriben**; y prevé que puedan 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; en base a límites, formas, plazos y condiciones de las declaraciones rectificatorias debidamente reglamentadas. En todos los casos, la **Declaración Jurada Rectificatoria sustituirá a la original** con relación a los datos que se rectifican.

En ese mismo sentido, el art. 28 párrafos II y III del DS 27310 (RCTB), respecto a las rectificatorias a favor del contribuyente establece que **éstas 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; además, si la Rectificatoria originará 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.

Al respecto, la doctrina tributaria señala que la naturaleza de la **Acción de Repetición** de lo pagado por tributos refiere que ésta proviene de la equidad, que exige que nadie se enriquezca sin derecho a expensas de otro (Carlos M. Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero*. Volumen II. Pág. 838); asimismo, Manuel Ossorio señala que lo **indebido** es aquello que no es obligatorio, es inexigible; en tanto, que define al **exceso** como el excedente o sobrante (Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales págs. 411 y 507). En nuestra legislación nacional, los arts. 121, 122 y 124 de la Ley 2492 (CTB), la definen e indican su tramitación, como 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, dentro del plazo de tres (3) años computables a partir del momento en que se realizó el pago indebido o en exceso, debiendo **ir acompañada de la documentación que la respalde y cuando proceda la repetición** y resolver la Administración Tributaria mediante resolución administrativa dentro de los cuarenta y cinco (45) días posteriores a la solicitud, la cual es recurrible según las vías de impugnación que franquea la Ley.

En este marco doctrinal y normativo, se verifica que la Acción de Repetición, procede en dos circunstancias que son excluyentes, cuando existe un **pago indebido** o un **pago en exceso**; el primero entendido como la realización de un pago que el contribuyente no estaba obligado, y el segundo como un pago, que si bien es obligación del contribuyente, fue realizado en demasía; asimismo, el procedimiento regulado por el art. 122 de la citada Ley para la realización de la Acción de Repetición no diferencia el tratamiento del pago indebido o en exceso, por lo que la Administración Tributaria mediante la RND 10-0044-05 reglamenta este tratamiento, determinando que para los **pagos en exceso** la presentación de la declaración jurada rectificatoria conforme lo establecido en el art. 28 del DS 27310 (RCTB), es necesaria para la prosecución de la Acción de Repetición.

En este tema, la Autoridad General de Impugnación Tributaria a través de Resolución de Recurso Jerárquico AGIT-RJ 0487/2011 de 12 de agosto de 2011, respecto a la Acción de Repetición y a la Acción de Rectificatoria ha determinado el siguiente criterio: *“(...) Por otra parte, también debe distinguirse que la Acción de Repetición y la Rectificación de las Declaraciones Juradas son dos procedimientos diferentes, pues el primero tiene el objeto de la restitución de pagos indebidos o en exceso por cualquier concepto tributario, en tanto que el segundo pretende el ajuste de los datos, hechos y actos que surgen de las obligaciones tributarias y que inicialmente fueron declarados por el sujeto pasivo; sin embargo, no debe desconocerse que tal como dispone el art. 28-III del DS 27310 (RCTB) los mismos no son excluyentes, pues concluida la rectificación a favor del contribuyente, los pagos indebidos o en exceso que se originen de la misma, pueden ser reclamados mediante la Acción de Repetición (...)”*.

Por su parte, el Servicio de Impuestos Nacionales en ejercicio de su facultad normativa señalada en el art. 64 de la Ley 2492 (CTB), ha normado mediante la **RND 10-0044-05** de 09 de diciembre de 2005, el **“Procedimiento para la Restitución de Pagos Indebidos o en Exceso al Fisco”**, en cuyo art. 6 establece que: **“sólo cuando el pago en exceso surja de ajustes en la liquidación del impuesto, previamente al inicio de la acción de repetición, el sujeto pasivo o tercero responsable deberá rectificar la declaración jurada correspondiente, conforme lo establecido en el Artículo 28 del Decreto Supremo N° 27310 de 9 de enero de 2004 y otras disposiciones reglamentarias emitidas al efecto”**.

Ahora bien de la compulsa a los antecedentes, se observa que el **16 de abril de 2010**, la empresa recurrente solicitó la **Acción de Repetición** por el pago indebido del IUE-BE retenido por las remesas efectuadas relativas al pago de intereses al CFI y FMO en junio y octubre de 2008; sin embargo, la Administración Tributaria mediante nota CITE: SIN/GGSC/DGRE/VAL/NOT/0088/2010, le respondió que con carácter previo a la Acción solicitada, debía proceder a la presentación de la documentación complementaria y a la presentación de una declaración jurada rectificatoria de forma previa.

Asimismo, se observa que la empresa recurrente presentó el **13 de mayo de 2010**, un memorial solicitando a la Administración Tributaria la Aprobación de Declaraciones Juradas Rectificadoras según los Formularios 521, con Orden N° 7932134662 y Orden N° 7932134677, para rectificar las Declaraciones Juradas F-530 con N° de Orden

7931123253 y F-530 con N° de Orden 7931292140, al mismo tiempo que ratificó su solicitud de Acción de Repetición, según consta a fs. 7-13 vta. del cuaderno de antecedentes. Del mismo modo el **15 de diciembre de 2010**, la empresa recurrente presentó una nota reiterando su solicitud de aprobación de rectificatoria de las declaraciones juradas y acción de repetición, adjuntando para ello Asientos Diarios al 13 de enero de 2011, conforme a Actas de Recepción de documentación, cursantes a fs. 382-383 del cuaderno de antecedentes; constando a su vez que el **3 de noviembre de 2011**, la Administración Tributaria emitió el Informe CITE: SIN/GGSC/DF/VE/INF/2413/2011 que fundamentó la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-00400-11 con CITE/SIN/GGSC/DF/RAR/0061/2012, resolviendo rechazar las Declaraciones Juradas Rectificadoras conforme a fs. 487-490 y 491-496 del cuaderno de antecedentes. Posteriormente, consta que la empresa recurrente el **25 de noviembre de 2011**, nuevamente solicitó a la Administración Tributaria la aprobación de declaraciones juradas rectificatorias dentro del procedimiento de Acción Repetición, para los periodos junio/2008 y octubre/2008, la cual fue atendida mediante la Resolución Administrativa de Rectificatoria 23-00166-12, de 18 de abril de 2012, la misma que fue complementada con la Resolución Administrativa Complementaria de Rectificatoria N° 23-00221-12, de 15 de junio de 2012, en cuyo contenido indica que el plazo para la presentación de la solicitud de rectificatoria se encuentra prescrito al amparo del art. 124 de la Ley 2492 (CTB) (fs. 512-529, 530-532, 536-540 y 562-564 del cuaderno de antecedentes).

En esos antecedentes, es evidente que la empresa recurrente luego de advertir que la retención del IUE-BE de los períodos observados fueron pagados de forma incorrecta, en ejercicio a su derecho señalado en el num. 9 del art. 68 de la Ley 2492 (CTB), utilizó la Acción de Repetición para reclamar a la Administración Tributaria la restitución de dicho pago, estableciendo que el mismo fue indebido y que no estaba obligado a la presentación de una declaración jurada rectificatoria de forma previa a su solicitud de Acción de Repetición.

Al respecto, la exigencia de una Declaración Jurada Rectificatoria **no es aplicable al caso analizado en virtud a que el mismo se trataría de un Pago Indebido** del IUE – BE retenido por las remesas efectuadas relativas al pago de intereses al CFI y FMO en junio y octubre de 2008 y no así a un Pago en Exceso.

De lo cual resulta que la solicitud de Acción de Repetición iniciada por la empresa recurrente fue presentada el 16 de abril de 2010, dentro del plazo de tres años de haber efectuado el pago indebido, de acuerdo a lo previsto por el art. 124 de la Ley 2492 (CTB), dicha solicitud no ha sido resuelta conforme al procedimiento previsto en el párrafo I del art. 122 de la Ley 2492 (CTB), ya que en la Administración Tributaria se ha pronunciado en los actos recurridos; sin haber establecido su rechazo o aceptación de la Acción de Repetición; sin considerar que para todos los efectos, según lo previsto por los arts. 115 párrafo II y 117 de la Constitución Política del Estado Plurinacional, en los numerales 1, 2 y 9 del art. 68 de la Ley 2492 (CTB), se ha establecido como derechos del sujeto pasivo a estar informado, asistido por la Administración Tributaria sobre sus trámites y **a que se resuelvan las cuestiones que plantee**, entre las que expresamente señala a la **Acción de Repetición sobre pagos indebidos o en exceso**

Sin perjuicio de lo señalado, también se debe tomar en cuenta que conforme a las facultades señaladas en el art. 66 de la Ley 2492 (CTB), la Administración Tributaria con el fin de controlar la correcta declaración de las obligaciones tributarias, si bien puede requerir la presentación de declaración jurada rectificatoria en los casos que considere su relevancia, ésta debe ser realizada como una Rectificatoria a favor del contribuyente según lo previsto en el art. 28 del DS 27310 (RCTB) y no correspondía aplicar lo señalado en la RND 10-0044-05 de 9 de diciembre de 2005, según consta en la nota CITE: SIN/GGSC/DGRE/VAL/NOT/0088/2010, cursante a fs. 369-370 vta. de antecedentes administrativos.

Por lo tanto se llega a la firme convicción que los actos administrativos impugnados, han vulnerado los derechos constitucionales del sujeto pasivo ahora recurrente, previstos en los arts. 115 párrafo II y 117 párrafo I de la CPE y el art. 68 de la Ley 2492 (CTB), ya que se ha hecho caso omiso al procedimiento legalmente establecido para la Acción de Repetición señalado en el párrafo I del art. 122 de la Ley 2492 (CTB), ya que la ausencia de pronunciamiento sobre dicho trámite ha ocasionado indefensión a la empresa recurrente, constituyéndose en una causal de nulidad prevista en el art. 36 párrafo II de la Ley 2492 (CTB), aplicable en instancia recursiva por efecto del art. 201 de la Ley 3092 (Título V del CTB); en base a lo cual corresponde anular las resoluciones recurridas, hasta que la Administración Tributaria resuelva de forma

expresa la solicitud de Acción de Repetición planteada el 16 de abril de 2010, de conformidad al procedimiento establecido en los arts. 122 y 124 de la Ley 2492 (CTB).

POR TANTO:

La suscrita Directora Ejecutiva a.i. de la Autoridad Regional de Impugnación Tributaria Santa Cruz, en virtud de la jurisdicción y competencia que ejerce por mandato de los artículos 132 y 140 inciso a) de la Ley N° 2492 (CTB) y art. 141 del D.S. 29894 de 7 de febrero de 2009.

RESUELVE:

PRIMERO: ANULAR la Resolución Administrativa de Rectificatoria N° 23-00166-12, CITE/SIN/GGSC/DF/RAR/0035 y la Resolución Administrativa Complementaria de Rectificatoria N° 23-00221-12, CITE/SIN/GGSC/DF/RAR/0056/2012, inclusive, debiendo la Gerencia de Grandes Contribuyentes Santa Cruz del Servicio de Impuestos Nacionales, de corresponder emita nueva resolución considerando todos los argumentos plateados y las pruebas presentadas dentro de la acción de repetición interpuesta por la empresa recurrente; de conformidad con el art. 212 inc. c) de la Ley 3092 (Título V del CTB), y los fundamentos técnicos – jurídicos que anteceden.

SEGUNDO: La Resolución del presente Recurso de Alzada por mandato del artículo 115 de la Constitución Política del Estado una vez que adquiriera la condición de firme, conforme establece el artículo 199 de la Ley 3092 (Título V del CTB), será de cumplimiento obligatorio para la administración tributaria recurrida y la parte recurrente.

TERCERO: Enviar copia de la presente Resolución al Registro Público de la Autoridad General de Impugnación Tributaria, de conformidad al artículo 140 inciso c) de la Ley 2492 (CTB) y sea con nota de atención.

Regístrese, notifíquese y cúmplase.

MECHA/linp/rlhv/apib/cgb/
ARIT-SCZ/RA 0349/2012