SALA PLENA

SENTENCIA:	72/2015.
FECHA:	Sucre, 10 de marzo de 2015.
EXPEDIENTE Nº:	444/2008.
PROCESO :	Contencioso Administrativo.
PARTES:	Gerencia General de Servicios Eléctricos Potosí S.A. contra la Superintendencia Tributaria General.
MAGISTRADO RELATOR:	**Jorge Isaac von Borries Méndez.**

Pronunciada en el proceso contencioso administrativo, seguido por Servicios Eléctricos Potosí S.A. contra la Superintendencia Tributaria General.

VISTOS EN SALA PLENA: La demanda contencioso administrativa de fs. 60 a 64, que impugna la **Resolución de Recurso Jerárquico Nº 0257/2008 de 21 de abril de 2008**; el escrito de contestación a la demanda de fs. 87 a 90; réplica de fs. 117 a 120; dúplica de fs. 124 a 127 y los antecedentes administrativos.

CONSIDERANDO I: Que de una revisión minuciosa del expediente se advierte los siguientes antecedentes:

El Servicio de Impuestos Nacionales de Potosí, en previsión del art. 162 del Código Tributario y numeral 3.2 del Anexo "A" de la Resolución Normativa de Directorio Nº 10-0021-04, de 11 de agosto de 2004, emitió contra la empresa "Servicios Eléctricos Potosí S.A." (en adelante SEPSA), el Acta de Infracción Nº 124099, estableciendo una presunta infracción tributaria, documento con el que se notificó el 21 de septiembre de 2007.

SEPSA, el 11 de octubre de 2007, presentó descargos y la Gerencia Departamental del S.I.N. de Potosí, luego de evaluar los mismos, el 23 de octubre de 2007 emitió la Resolución Sancionatoria Nº 229/2007 por la que resuelve sancionar a Servicios Eléctricos Potosí S.A. con la multa de 1.500 UFVs.

SEPSA, por memorial de 19 de noviembre de 2007, contra dicha resolución, interpuso recurso de alzada, que fue resuelta por la Superintendencia Tributaria Regional Chuquisaca, a través de la Resolución Nº 0010/2008 de 06 de febrero de 2008, confirmando la Resolución Sancionatoria Nº 229/2007.

Al amparo del art. 144 del Código Tributario en vigencia, SEPSA por escrito de 22 de febrero de 2008, interpuso Recurso Jerárquico contra la Resolución de Alzada y la Superintendencia Tributaria General emitió la Resolución de Recurso Jerárquico Nº 0257/2008 de 21 de abril de 2008, de fs. 44 a 57, confirmando la Resolución de Alzada Nº 0010/2008.

SEPSA amparado en los arts. 778, 779 y 780 del Cód. Proc. Civ. interpone demanda contencioso administrativa contra la Resolución de Recurso Jerárquico Nº 0257/2008, pretendiendo:

-**Que este tribunal disponga la nulidad del proceso administrativo,** argumentando para ello, que dentro el trámite administrativo antes descrito, la Gerencia Departamental del Servicio de Impuestos Nacionales de Potosí, no habría emitido el Auto Inicial de Sumario Contravencional; para salvar esta omisión –indica la entidad actora- el S.I.N. de Potosí el 15 de octubre de 2007 emitió una resolución por la cual declara subsistente el acta de infracción N° 124099, siendo lo correcto que se haya emitido la resolución sancionatoria a la finalización de los 20 días de plazo, conforme dispone el art. 168 del Cód. Trib., (Ley N° 2492), demostrándose de esta manera que en la tramitación del presente proceso se han violado las normas legales establecidas en la normativa tributaria vigente, lo que amerita se anule obrados hasta el vicio más antiguo. Alternativamente, la entidad actora pretende;

- **Que este tribunal revoque la Resolución de Recurso Jerárquico N° 0257/2008 de fs. 44 a 57,** en virtud a que la supuesta contravención tributaria por incumplimiento a los Deberes Formales, relativo al no registro de la fecha de las facturas observadas, en el libro de ventas IVA, se originó en un defecto de su sistema informático, toda vez que se ha demostrado que en la base de datos de la entidad actora, las facturas observadas no han sufrido ninguna alteración y que el error del sistema consiste en que al momento de trasladar la información de la base de datos al archivo TXT, el sistema asignaba como fecha de las facturas, la fecha del último día de cada mes y no la fecha de la factura, constituyendo esto en un caso de fuerza mayor, porque no interviene la voluntad del hombre, conforme lo previsto en el art. 153 num. 2 del Código Tributario.

Mediante providencia de 7 de agosto de 2008, de fs. 67 se admite la demanda contencioso administrativa, y en la vía ordinaria de puro derecho se corre traslado a la parte demandada.

CONSIDERANDO II. La Superintendencia Tributaria General (en adelante S.T.G.) por escrito de fs. 87 a 90, responde a los argumentos expuestos en la demanda contencioso administrativa, manifestando:

-En relación a que la Administración Tributaria no habría emitido el Auto Inicial de Sumario Contravencional y luego de los 20 días, recién debía haber emitido la Resolución Sancionatoria, la entidad demandada argumenta que estas observaciones procesales son extemporáneas, consecuentemente no correspondería la consideración de lo argumentado por el demandante, en virtud a que la demanda contencioso administrativa, no es la vía para resolver actos consentidos de manera expresa por el contribuyente.

-Referente a que la conducta tributaria de SEPSA se acomodaría al numeral 2, parágrafo I del art. 153 de la Ley N° 2492, sí correspondería su procedencia como error de tipo o error de prohibición, **siempre que el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera presentado una declaración veraz y completa antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria.** En el caso de autos ello no ha ocurrido, el contribuyente no presentó ninguna declaración veraz y completa sobre dicho error ante la Administración Tributaria, antes de cualquier

actuación del ente recaudador, por lo que resulta inaplicable la causal de error de tipo o de prohibición, por manifiesto incumplimiento de la condición exigida por el numeral 2 del art. 153 de la Ley N° 2492.

-En referencia a la presunta errónea valoración de la prueba, la entidad demandada responde: "*En primer lugar el art. 77, parágrafo I, párrafo 2do, de la Ley 2492 y artículo 216, parágrafo I de la Ley 3092, establecen que la prueba testifical sólo servirá de indicio*", por tanto las declaraciones testificales de los **dependientes del demandante** (fs. 120 a 123 del expediente), no hacen plena prueba, fuera de que no acreditan las causales aducidas por el demandante.

-En segundo lugar, el acta de inspección que cursa a fs. 127 a 128 del expediente, señala: "*Con la palabra el Ing. Félix Gastón Moreno Taboada en su condición de Gerente de SEPSA, reconoció que es un error técnico de SEPSA y también reconoce la sanción impuesta*". Con estos argumentos la parte demandada pide que este Tribunal declare improbada la demanda. Cursan los escritos de réplica de fs. 117 a 120 y de dúplica de fs. 124 a 127.

CONSIDERANDO III: En mérito a los antecedentes descritos anteriormente, este Tribunal Supremo de Justicia, previo a resolver la controversia, considera pertinente y necesario manifestar:

Que el proceso contencioso administrativo "*es el juicio o recurso que se sigue ante los tribunales judiciales y en otros países ante tribunales administrativos autónomos, sobre pretensiones fundadas en preceptos de derecho administrativo que se litigan entre particulares y la administración pública, por los actos ilegales de esta que lesionan sus derechos*" (Manuel J. Argañaras).

Del concepto transcrito, se asume que el proceso contencioso administrativo en Bolivia es el medio judicial, en virtud del cual los administrados que se sientan afectados por la falta o la indebida aplicación de una Ley administrativa, que vulnere sus derechos, por las autoridades ejecutoras de la administración pública, puedan acudir a los tribunales competentes, para que de acuerdo con los procedimientos que establece la Ley de la materia, se determinen si en efecto los órganos de la administración pública a los que se les imputa la violación cometida la han realizado o no; de demostrarse que si hubo dicha infracción a la Ley, se dispondrá la nulidad del referido acto administrativo, siempre establecida en la Ley o la revocación del mismo; por el contrario, si se demuestra que no hubo tal infracción a la norma, corresponderá mantener firme y subsistente el referido acto administrativo.

Asumiendo la característica jurisdiccional del Tribunal Supremo de Justicia, el proceso –especial tramitado bajo las reglas del proceso ordinario- contencioso administrativo, pertenece a la jurisdicción ordinaria, consiguientemente este Tribunal a tiempo de emitir la resolución judicial definitiva en un caso concreto, esta compelido a aplicar los principios procesales contenidos en el art. 180. I de la Constitución Política del Estado.

En base a estas directrices jurídico conceptuales, procedemos a resolver la referida controversia, manifestando que SEPSA a través del escrito de fs. 60 a 64 **primeramente demanda** que este Tribunal Supremo, declare la nulidad del proceso administrativo, argumentando que la Gerencia Departamental del Servicio de Impuestos Nacionales de Potosí, ***no habría emitido el Auto Inicial de Sumario Contravencional***, a tiempo de activar el proceso administrativo por contravención tributaria, incumpliendo de esta manera lo previsto en el art. 168 del Cód. Trib., (Ley N° 2492) omitiendo –según la parte actora- una formalidad esencial en su trámite.

-Revisados minuciosamente los datos del expediente y anexo, en mérito a los principios de legalidad, verdad material y congruencia, corresponde precisar:

1. El art. 168. I del Cód. Trib. (Ley N° 2492) establece que: *"... el procesamiento administrativo de las contravenciones tributarias se hará por medio de un sumario, cuya instrucción dispondrá la autoridad competente de la Administración Tributaria mediante cargo en el que deberá constar claramente, el acto u omisión que se atribuye al responsable de la contravención".*(textual); de la lectura de este precepto legal, se acredita que la Gerencia Departamental del Servicio de Impuestos Nacionales de Potosí, en el caso concreto debía iniciar el proceso por contravención tributaria contra SEPSA, emitiendo el Auto Inicial de Sumario Contravencional; ***no obstante aplicando la interpretación sistemática***, es pertinente hacer constar que el art. 168 del Cód. Trib., está conformado por cuatro parágrafos y el parágrafo III de la referida norma legal establece: *"Cuando la contravención sea establecida en acta, ésta suplirá al auto inicial de sumario contravencional, en la misma deberá indicarse el plazo para presentar descargos y vencido éste, se emitirá la resolución final del sumario"* (textual).

De lo transcrito y explicado se concluye que el art. 168 del Código Tributario, ha previsto dos maneras de iniciar un proceso por contravención tributaria, la mencionada por el contribuyente demandante (SEPSA) y la que ocurrió dentro la presente causa, vale decir que la autoridad tributaria a tiempo de haber emitido el Acta de Infracción N° 124099, cursante a fs. 36 de los anexos, **cumplió con el principio de legalidad**, por cuanto esta manera de iniciar un proceso tributario, referido a contravenciones está previsto de manera expresa en el art. 168. III de la Ley N° 2492 que señala: *"Cuando la contravención sea establecida en acta, ésta suplirá al auto inicial de sumario contravencional."*

2. Complementando lo manifestado, la Gerencia Departamental del Servicio de Impuestos Nacionales de Potosí, luego de concluido el término probatorio, emitió la Resolución Sancionatoria N° 229/2007, cursante de fs. 49 a 50 del anexo, documento con el que sancionó al contribuyente SEPSA con una multa de 1.500 UFVs, debido a una presunta contravención tributaria.

SEPSA notificado con dicha resolución sancionatoria (ver fs. 44 de anexos), en el plazo previsto por Ley, mediante escrito de fs. 45 a 47 de anexos, interpuso Recurso de Alzada contra la Resolución de fs. 49 a 50 de anexos,

advirtiéndose que en ninguna parte del referido escrito de impugnación, SEPSA **observó la forma en la que se habría iniciado el referido proceso administrativo por contravención tributaria, tampoco observó presunta omisión del art. 168 del Cód. Trib. por parte de la Autoridad Tributaria.** Estos actos administrativos acreditan que SEPSA sí asumió defensa dentro el referido proceso administrativo por contravención tributaria y voluntariamente, ante las instancias correspondientes, y de manera oportuna **no reclamó u observó la manera en la que habría sido emitida el acta de infracción**, similar situación ocurrió a tiempo de plantear los recursos de alzada y jerárquico, consiguientemente, existió una convalidación tácita al actuado procesal, que en esta oportunidad y de manera tardía reclama como irregular, no siendo por tanto viable el pedido de nulidad de obrados que expresa SEPSA a través de su representante legal y mediante su escrito de demanda contencioso administrativa, toda vez que su pretensión no cumple con los principios de legalidad, trascendencia y convalidación.

3. SEPSA, alternativamente a su pretensión de declaratoria de nulidad de obrados, demanda que este tribunal, declare probada su acción contenciosa administrativa y por ende revoque la sanción tributaria que le hubiere sido impuesta, y sustenta su pretensión con los siguientes argumentos:

-El Acta de Infracción cursante a fs. 56 de anexos, acredita que la presunta contravención tributaria cometida por SEPSA radicaría en que: *"El mencionado contribuyente ha incumplido con la obligación de Registro en libros de Compra y Venta IVA, de acuerdo a lo establecido en norma específica. (El contribuyente realizó el registro de las facturas N° 1583478 y 1552000 en el libro de ventas enviado por el módulo DAVINCI, de los meses Ene/07 y Dic/06 con fecha diferente a la emisión de facturas), hecho sancionado mediante el numeral 86 de la R.A. 05-043-99"* (textual).

SEPSA, argumentó que la supuesta contravención tributaria de incumplimiento a los deberes formales, se originó en un defecto de su sistema informático y las facturas observadas no han sufrido ninguna alteración, constituyendo este un caso de fuerza mayor, porque no interviene la voluntad del hombre, es un error del sistema informático, por lo tanto la Superintendencia Tributaria General, no ha valorado correctamente la prueba aportada en el curso del proceso.

-Concluye la parte actora, manifestando: " *Servicios Eléctricos Potosí S.A. tal como se ha demostrado, presento las declaraciones veraces, antes de las actuaciones de la Administración Tributaria y ese hecho, no puede ser negado por el Servicio de Impuestos Nacionales, por lo que debe aplicarse el inciso 2) del numeral I del art. 153 del Código Tributario, constituyendo el error de nuestro sistema informático, (en) un error de tipo o error de prohibición por lo tanto, causal de exclusión de responsabilidad, hecho que no ha sido tomado en cuenta por la Superintendencia Tributaria que pretende negar que hubiésemos presentado nuestras declaraciones veraces antes de las actuaciones de la Administración Tributaria."* (Textual).

-Este tribunal con la finalidad de resolver esta segunda pretensión y acudiendo al principio de accesibilidad, considera necesario acudir

primero al alcance de los preceptos legales pertinentes, y posteriormente compulsar los mismos con los aspectos fácticos procesales, cursantes en el expediente y anexos.

Corresponde en consecuencia, recordar que el art. 70 del Cód. Trib., a previsto como una de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo: "*4. Respaldar las actividades y operaciones gravadas, mediante libros, registros generales y especiales, facturas, notas fiscales, así como otros documentos y/o instrumentos públicos, conforme se establezca en las disposiciones normativas*". La autoridad tributaria, con la facultad prevista en los arts. 66 y 100 del Cód. Trib., el 21 de septiembre de 2007 se constituyó en el domicilio del contribuyente Servicios Eléctricos Potosí S.A. y advirtió que las facturas números 1583478 y 1552000, fueron registradas en el libro de ventas, enviado por el módulo DA VINCI, correspondientes a los meses de diciembre 2006 y enero 2007, fueron registrados con fechas diferentes a la de emisión de la factura. **Este acto tributario, la autoridad competente la tipificó como contravención tributaria de incumplimiento de deberes, de conformidad al numeral 5 del art. 160 y 162 de la Ley N° 2492, aplicándole la multa de 1.500 UFVs,** conforme se acredita por el acta de infracción de fs. 56, cursante en anexos.

-El contribuyente demandante (Servicios Eléctricos Potosí S.A.) a través de su representante legal, a tiempo de presentar sus descargos, al acta de infracción, mediante escrito de fs. 58 a 60 cursantes en anexos, **admite de manera expresa la existencia del error advertido por la autoridad tributaria en los siguientes términos:** "*A partir del archivo del mes de junio de 2007, la información ya se generó con la corrección realizada en sistema informático. Como podrá evidenciarse, la observación realizada por el Servicio de Impuestos Nacionales, obedece a un error de nuestro sistema informático, ya que la fecha de las facturas cuyos datos han sido transcritos al Libro de Compras y Ventas IVA, no han sido alterados de ninguna manera, solamente que la fecha de la misma, en el libro de Compras y Ventas IVA,* ***es diferente, en razón a que nuestro sistema informático , adolecía de un error de programación y ese error era la causa para que el sistema asigne una fecha diferente a la establecida en las facturas y ese pequeño error, puede ser considerado como contravención a las normas del Servicio de Impuestos Nacionales y menos,*** *por ello podemos ser susceptibles de cancelar las onerosos sanciones que nos imponen.*" (Las negrillas son añadidas)

-Queda en consecuencia plenamente demostrado, que el contribuyente SEPSA, a través de su representante legal, admite de manera espontánea y expresa que en cuanto hace a las dos facturas emitidas por dicha entidad, no cumplió con la obligación prevista en el art. 70 núm. 4 del Cód. Trib., no obstante de ello su pretensión contencioso administrativa, en cuanto al fondo, ***radica en que dicha conducta se acomoda a las causales de exclusión de responsabilidad, previstas en el Cód. Trib. art. 153. I nums. 1. La fuerza mayor y 2. El error de tipo o error de prohibición, siempre que el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera presentado una declaración veraz y completa antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria.***

-En relación al primer numeral, afirma la parte actora que su aplicación corresponde al caso de autos, en sentido que la conducta tributaria advertida en cuanto hace al registro de las dos facturas al libro de ventas, enviado por el módulo DA VINCI y **su no correspondencia entre la fecha de registro de estos dos documentos y su fecha de emisión,** no sería responsabilidad del contribuyente, sino un error en el sistema informático de SEPSA, constituyéndose ello en un caso de fuerza mayor, término conceptualizado como *"un hecho imprevisible y supone la existencia de una fuerza extraña al actor que le impulsa a hacer o desarrollar una determinada conducta, como ser desastres naturales";* en el caso de autos ello no ocurre, y más por el contrario la propia entidad contribuyente admite de manera expresa a través de su memorial cursante de fs. 58 a 60, que el referido sistema informático depende del actor contribuyente, conforme se advierte de la siguiente expresión: *"...por lo que se procedió de esa manera, pero no se tomó en cuenta que el módulo de generación de archivo para el Servicio de Impuestos Nacionales, seguía asignando a las facturas de todos los consumidores regulados, el último día de cada mes, como fecha de emisión de las facturas. Ese problema fue identificado recién en el sistema informático, por lo que se revisó el código fuente del programa y se identificó el lugar donde se asigna ese valor a la fecha de emisión y se procedió con la corrección respectiva. A partir del mes de junio de 2007, la información ya se generó con la corrección realizada* en el sistema informático" (textual). Adviértase que de ser evidente lo manifestado por el actor, el error producido por el sistema informático sería humanamente difícil de prever, lo que no ocurrió y por el contrario dicho error en su sistema informático pudo ser corregido por el mismo contribuyente, quien admite que a partir de junio de 2007, el referido error informático se solucionó.

Consiguientemente en cuanto hace al numeral primero del parágrafo I del art. 153 del Cód. Trib. Referido a "fuerza mayor", no es aplicable al caso concreto, por los argumentos antes desarrollados.

-En relación a la segunda causal de exclusión de responsabilidad tributaria, citada por el actor, en sentido que el error informático que provocó la no correspondencia de fechas en cuanto hace a su registro de las dos facturas antes identificadas, en el libro de ventas, actos estos que se acomodarían a *"un error de tipo o error de prohibición, siempre que el sujeto pasivo o tercero responsable hubiera presentado una declaración veraz y completa* ***antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria"*** (las negrillas son nuestras), la presente disposición legal, es taxativa en lo referente a precisar en qué casos el error de tipo o error de prohibición en materia tributaria se considera como causal de exclusión de responsabilidad normativa y el requisito esencial para la viabilidad de estas causales, es *que el sujeto pasivo, de manera voluntaria y anticipada, se haya apersonado ante la autoridad tributaria y hubiera presentado una declaración veraz y completa, acompañando medios de prueba idóneos si es posible, mecanismo a través del cual informe de la existencia del error de prohibición o error de tipo,* vale decir que no es suficiente acreditar la existencia de cualquier de estos errores ante la autoridad tributaria, sino que el momento oportuno para dar a conocer a la autoridad tributaria de la existencia de cualquier de estos errores, es **antes que dicha autoridad actúe, en pleno ejercicio de sus facultades previstas en los arts. 66 y**

100 del Cód. Trib., dar a conocer de la existencia de alguno de estos errores a la autoridad tributaria, posterior a su intervención, por parte del contribuyente o tercero responsable, implica extemporaneidad, habiendo en consecuencia caducado su derecho, en cuanto hace a hacer uso de esta causal de exclusión de responsabilidad tributaria.

Compulsando estos preceptos legales con el caso de autos, de una revisión minuciosa del expediente y datos que cursan en anexos, se acredita que SEPSA no demostró a través de ningún medio de prueba idóneo que hubiera comunicado a la autoridad tributaria de la existencia de alguno de estos dos posibles errores, **antes del 21 de septiembre de 2007, que es la fecha en la que se realizó la inspección al domicilio del contribuyente, emergiendo de esta situación, el Acta de Infracción, cursante a fs. 56 de anexos.**

Los medios probatorios ofrecidos por el actor contribuyente, a través de su memorial de fs. 112, como ser documental, testifical e inspección, los que posteriormente fueron producidos, no fueron ofrecidos con anterioridad a la inspección realizada por la autoridad tributaria, sino de manera posterior, por consiguiente, procesalmente no es idóneo pretender a través de ninguno de estos medios probatorios pretender acreditar la causal de exclusión de responsabilidad prevista en el art. 153. I, numeral 2 del Cód. Trib. , como erróneamente pretendió el actor.

En mérito a los argumentos expuestos, el cotejo minucioso de toda la documentación que hace al expediente y su correspondiente anexo, compulsado con el escrito de demanda contenciosa administrativa y siendo rigurosos con el principio de congruencia, se advierte que la autoridad demandada no incurrió en ninguno de los aspectos demandados por el actor contribuyente.

POR TANTO: La Sala Plena del Tribunal Supremo de Justicia del Estado Plurinacional de Bolivia, en el ejercicio de la atribución conferida en el art. 6 de la Ley N° 620, Ley Transitoria para la Tramitación de los Procesos Contencioso y Contencioso Administrativo, falla en única instancia declarando **IMPROBADA** la demanda de fs. 60 a 64 y en su defecto mantiene FIRME y SUBSISTENTE la resolución de Recurso Jerárquico STG-RJ/0257/2008, de fs. 44 a 57 del expediente.

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

Regístrese, notifíquese y archívese.

Jorge Isaac von Borries Méndez
PRESIDENTE

Rómulo Calle Mamani
DECANO

Antonio Guido Campero Segovia
MAGISTRADO

Pastor Segundo Mamani Villca
MAGISTRADO

Gonzalo Miguel Hurtado Zamorano
MAGISTRADO

Rita Susana Nava Durán
MAGISTRADA

Norka Natalia Mercado Guzmán
MAGISTRADA

Maritza Suntura Juaniquina
MAGISTRADA

Fidel Marcos Tordoya Rivas
MAGISTRADO

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

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA
ORGANO JUDICIAL DE BOLIVIA
SALA PLENA

GESTIÓN: 2015.-
SENTENCIA Nº 72 FECHA 10 de marzo
LIBRO TOMA DE RAZÓN Nº 1/2015
Conforme.-
VOTO DISIDENTE: .....

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