CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "FTT INVERSIONES AGROPECUARIAS GARAY S.A. C/ RES. NRO. 71800000877 DEL 20/01/2020 DICT. POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" **Nro. 941 – Año 2023.**

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 15-10-2024

ACUERDO Y SENTENCIA NRO. cuatrocientos

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los quince días del mes de octubre del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los Dres. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA y MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, por ante mí, la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente: "FTT INVERSIONES AGROPECUARIAS GARAY S.A. C/ RES. NRO. 71800000877 DEL 20/01/2020 DICT. POR LA SUBSECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por el Abg. José Eduardo Fleitas, en representación de la firma FTT Inversiones Agropecuarias S.A., contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 37 del 20 de abril del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. ----------

Previo estudio de los antecedentes del caso, la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, resolvió plantear las siguientes: ----------

CUESTIONES:

1. **¿Es nula la Sentencia recurrida? -**
2. **En caso contrario, ¿se halla ajustada a Derecho? –**

Practicado el sorteo de la Ley para determinar el orden de votación dio el siguiente resultado: RAMÍREZ CANDIA, LLANES OCAMPOS y BENÍTEZ RIERA. ----------

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, DIJO: El Abg. José Eduardo Fleitas, desistió expresamente del recurso de nulidad interpuesto, por escrito obrante a fs. 139/143 de autos. Por otra parte, no se observan vicios o defectos procesales que ameriten de oficio la declaración de nulidad en los términos autorizados

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

por los artículos 113 y 404 del Código Procesal Civil, por lo que corresponde **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad interpuesto. ----------

A SU TURNO, LOS MINISTROS MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS Y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJERON: Que se adhieren al voto del Ministro preopinante, Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia, por compartir los mismos fundamentos. ----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: Por **Acuerdo y Sentencia Nro. 37 del 20 de abril del 2023**, el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, resolvió: *"1- NO HACER LUGAR a la presente demanda promovida por la firma FTT en los autos caratulados "FTT INVERSIONES AGROPECUARIAS GARAY S.A. C/ RES. NRO. 71800000877 DEL 20/01/2020 DICT. POR LA SUB-SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN", por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución y, en consecuencia; 2- CONFIRMAR la Resolución Nro. 71800000877 de fecha 20 de enero del 2020 dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación; 3- IMPONER LAS COSTAS, a la parte perdidosa, de conformidad al artículo 192 del C.P.C.; 4- NOTIFICAR, anotar…".* ----------

El **fundamento del Tribunal de Cuentas para rechazar la demanda** instaurada por la firma FTT Inversiones Agropecuarias Garay S.A., se basó –*en resumen*- en que, considerando el allanamiento expreso del recurrente en cuanto a la determinación del impuesto, el procedimiento siguiente solo se da respecto a la aplicación de sanciones; asimismo, provoca la ineficacia de todo reclamo referido a las irregularidades en la fiscalización, su duración, el acta final o los cálculos. Conforme el allanamiento formulado, quedó reconocida la utilización de créditos fiscales sustentados en documentos irregulares, por lo que ya no cabe aplicar ningún porcentaje de rentabilidad, simplemente desafectar el crédito irregularmente declarado y proceder a la aplicación de tasa de los tributos, más sus accesorios legales. Por otro lado, la actora no ofreció prueba refutando las irregularidades determinadas por la Administración, y aunque lo hubiera hecho su allanamiento constituye una confesión extrajudicial, por lo que debe presumirse la regularidad del acto administrativo que reconoce la existencia de obligaciones tributarias impagas.

Finalmente, tampoco se corrobora que haya operado la caducidad de la instancia administrativa (paralización por el plazo de 6 meses, artículo 11 de la Ley Nro. 4679/12), pues se produjeron sucesivas interrupciones que impidieron la perención de la instancia. ----------

El **Abg. José Eduardo Fleitas, en representación de la firma FTT Inversiones Agropecuarias Garay S.A., al momento de expresar agravios**, señaló –*en resumen*- que: **1)** no existió allanamiento realizado por la firma contribuyente y que esto constituye una interpretación errada de lo efectivamente peticionado en sede administrativa. Manifestó que justamente en razón de rechazar el resultado de la auditoría es que el contribuyente solicitó una reliquidación aplicando la nueva modalidad de determinación utilizando coeficientes de rentabilidad y solo si se procediera de esta manera, dictar el acto administrativo. Señaló que la validez del allanamiento, se encuentra condicionado a la existencia de un poder especial o la conformidad del mandante expresado en el escrito respectivo, en virtud a lo establecido en el artículo 106 del Código Procesal Civil y además debe ser expreso, oportuno e incondicional, presupuestos que no cumplen la nota presentada ante la Administración Tributaria; **2)** indicó que operó la caducidad del procedimiento fiscalizador en dos oportunidades, la primera con la notificación a destiempo de la ampliación del plazo de duración y la segunda computando el plazo prorrogado y; **3)** expresó que en el voto del magistrado Martín Ávalos se alegó que no existió allanamiento y que por tanto, de manera ilegal la Administración Tributaria no desplegó el procedimiento reglado de determinación, privando al contribuyente de la posibilidad de presentar descargo y ofrecer pruebas, constituyendo una actuación arbitraria. ----------

El **Abg. Marcos Morínigo, en representación de la Abogacía del Tesoro, al momento de contestar el traslado de agravios** corrido a su parte, indicó –*en resumen*- que, en la fundamentación del recurso de reconsideración, pese a su allanamiento en el sumario, la firma contribuyente expresó sus agravios respecto a la determinación y aplicación de sanciones efectuadas por la SET, los cuales fueron analizados por el Departamento de Sumarios y Recursos. Señaló que existe una incompatibilidad entre la

Luis María Benítez Riera
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

conducta anterior y la pretensión actual de la firma, pues al solicitar el acto de determinación tributaria, mal podría el contribuyente posteriormente argumentar que la misma no se ajusta a derecho y solicitar su impugnación. Manifestó que se comprobó fehacientemente las evasiones impositivas y que el fallo dictado por el Tribunal ha sido expedido luego de un minucioso y acabado estudio de las argumentaciones vertidas por las partes. Finalmente, indicó que el escrito de agravios presentado por su contraparte no reúne los requisitos establecidos en el artículo 419 del Código Procesal Civil, por lo que solicita, sea declarado desierto el recurso interpuesto. ----------

En ese sentido, corresponde verificar en primer lugar, si el escrito de expresión de agravios presentado por el Abg. José Eduardo Fleitas, reúne los requisitos exigidos por el artículo 419 del Código Procesal Civil, ya que esto fue puesto en dudas por el representante de la Abogacía del Tesoro. ----------

Así, tras la lectura del escrito de expresión de agravios mencionado, se advierte que el mismo contiene suficientes críticas de la sentencia impugnada y, por consiguiente, se considera cumplida la exigencia contenida en el artículo 419 del Código Procesal Civil para el estudio del recurso de apelación interpuesto. ----------

Corresponde en consecuencia, pasar al análisis del ***primer agravio*** expuesto por el Abg. José Eduardo Fleitas. Cabe recordar que la nota presentada en fecha 28 de diciembre del 2018, obrante a fs. 82 de autos, por la firma contribuyente a la Administración Tributaria, fue considerada por el Tribunal como un allanamiento a la determinación tributaria y esta circunstancia es negada por el apelante; motivo por el cual, a los efectos de verificar el supuesto allanamiento, resulta importante transcribir ciertas manifestaciones realizadas por la firma contribuyente en dicha nota. ----------

En ese contexto, en la referida nota, se observa que la firma contribuyente expresó: "*Objeto: Solicitar reliquidación y beneficios otorgados por el Decreto Nro. 313/2018... enterados que la SET, se encuentra reliquidando las obligaciones denunciadas por supuesta utilización de facturas de contenido falso, que constituye la postura administrativa asumida en el proceso de fiscalización; en ratificación del principio de igualdad y de no*

discriminación entre los contribuyentes, solicito se dicte el acto administrativo correspondiente aplicando la nueva modalidad de determinación mediante aplicación de coeficientes de rentabilidad y reducción de multas aplicadas, del mismo modo que lo ha hecho en las siguientes causas… resulta de extrema importancia el pronunciamiento administrativo en las condiciones mencionadas, atendiendo que es de nuestro interés acogernos a los beneficios otorgados por el vigente Decreto Nro. 313/18, en los términos que anteceden sírvase de disponer por donde corresponda la instrumentación de lo solicitado…". ----------

Al respecto el Decreto Nro. 313/2018, dispone que, hasta el 31 de diciembre de 2018, la tasa aplicada en concepto de recargo o interés mensual prevista en el penúltimo párrafo del Artículo 171 de la Ley Nro. 125/1992, será del 0% para todas las deudas impositivas vencidas al 31 de diciembre de 2017, sin excepción; incluidas las consignadas en Certificados de Deuda que se encuentren en proceso de gestión por parte de la Abogacía del Tesoro del Ministerio de Hacienda, o en instancia judicial, y las derivadas de una determinación tributaria firme o en proceso (*artículo 1);* y un régimen de facilidades de pago, hasta el 31 de diciembre de 2018, a efectos de que el contribuyente regularice sus deudas tributarias vencidas al 31 de diciembre de 2017, para lo cual, dispone las siguientes reglas: a) entrega inicial mínima equivalente al diez por ciento (10%) de la deuda; b) tasa de interés anual de financiación del nueve por ciento (9%); c) hasta cuarenta y ocho (48) cuotas mensuales *(artículo 2).* ----------

Habiendo dicho lo anterior y de la atenta lectura de la nota presentada por el contribuyente, se concluye que la reliquidación solicitada conlleva un allanamiento sobre el monto reclamado por el fisco, pues implica una aceptación de la deuda, lo que resulta necesario para su fraccionamiento. ---

Igualmente, es importante señalar que, a raíz del pedido realizado por la firma, la Administración Tributaria por Resolución Particular Nro. 72700000446/2019 dispuso la reducción del porcentaje de la multa de 300% al 100% sobre el monto defraudado; la reducción al 0% de la tasa aplicada en concepto de recargo o interés mensual prevista en el penúltimo párrafo

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

del artículo 171 de la Ley Nro. 125/92, como así también, la facilidad de pago solicitada. ----------

Por otra parte, en lo que respecta al ***segundo agravio*** del apelante, referente a la supuesta caducidad del procedimiento fiscalizador, cabe señalar que ésta tampoco se verifica, considerando que la Orden de Fiscalización Puntual Nro. 65000002154 fue notificada en fecha 17 de mayo del 2018; seguidamente en fecha 22 de mayo del 2018, por expediente Nro. 20183013876, el fiscalizado solicitó una prórroga para la presentación de documentaciones requeridas, la cual fue concedida del 23 de mayo del 2018 con vencimiento al 06 de junio del 2018; la ampliación de fiscalización fue dispuesta por Resolución Nro. 66000000598 del 26 de julio del 2018 y finalmente la fiscalización concluyó con el Acta Final labrada en fecha 08 de octubre del 2018[1]. ----------

Así, realizado el cómputo de las fechas señaladas se concluye que: 1) la ampliación de la fiscalización puntual -26 de julio del 2018-, fue dispuesta dentro de los 45 días hábiles, pues el computo del plazo inició el 18 de mayo del 2018, día siguiente hábil al de la notificación de la fiscalización *-en virtud al artículo 26 de la RG Nro. 04/08, texto modificado por la RG Nro. 25/14*[2]-; se paralizó el cómputo plazo del 23 de mayo del 2018 al 06 de junio del 2018, en virtud a la prórroga solicitada por el fiscalizado; por consiguiente, se observa que la ampliación se dispuso en el día hábil nro. 39 y; 2) todo el procedimiento fiscalizador se adecuó al plazo legal establecido en el artículo 31, inciso b)[3] de la Ley Nro. 2421/04, pues duró exactamente 90 días hábiles

---

[1] Datos extraídos del **Informe Final de Auditoría** obrante a fs. 69/78 de autos.

[2] **RG Nro. 25/2014, que modifica el artículo 26 de la RG Nro. 04/2008** - *Del plazo de realización de la fiscalización: Las fiscalizaciones integrales se llevarán a cabo en un plazo máximo de ciento veinte (120) días y las fiscalizaciones puntuales en un plazo máximo de cuarenta y cinco (45) días, que podrán ampliarse por un periodo igual.*
Los plazos se computarán desde el día siguiente hábil de la fecha de notificación de la orden de fiscalización hasta la suscripción del acta final.
Cuando las actuaciones se realicen en días inhábiles, estos deberán ser considerados para el cómputo de los plazos.

[3] **Ley Nro. 2421/2004, artículo 31, inciso b)** - *Las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán: … b) Las puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados, u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración en base a hechos objetivos. De confirmarse la existencia de irregularidades en oportunidad de dicha fiscalización, la Administración podrá determinar la fiscalización integral de tales contribuyentes o responsables.*

–además de la paralización del cómputo del 23 de mayo del 2018 al 06 de junio del 2018, se descontaron los feriados del 12 de junio del 2018 y 15 de agosto del 2018.----------

Por tanto, se advierte un actuar regular de la Administración Tributaria en la realización de las tareas de fiscalización. ----------

Finalmente, en lo que respecta al ***tercer agravio*** del apelante, cabe destacar que las manifestaciones vertidas refieren a la decisión minoritaria del Acuerdo y Sentencia Nro. 37 del 20 de abril del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por lo cual, se concluye que dicha decisión no es jurídicamente relevante a los efectos de abordar el estudio del recurso de apelación interpuesto. ----------

En conclusión, en base a las consideraciones señaladas, corresponde **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. José Eduardo Fleitas, en representación de FTT Inversiones Agropecuarias Garay S.A., y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 37 del 20 de abril del 2023, el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. ----------

En cuanto a las **COSTAS**, corresponde sean impuestas al apelante, de conformidad a lo establecido en el artículo 203, inciso a) del Código Procesal Civil. **Es mi voto**. ----------

A SU TURNO, LA MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS DIJO: Entre los cuestionamientos de la representación de la sociedad apelante resulta que no se allanó, como cuestiona que erradamente el tribunal lo sentenció, ni tampoco pudo haberse allanado dada la ausencia de poder especial para el efecto. ----------

La negación del allanamiento, la formulo en base al escrito de reconsideración, concretamente al punto 2, obrante a fojas 57 vuelto, en la

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Dominguez
Secretaria

La Administración Tributaria reglamentará los plazos de realización de las fiscalizaciones integrales y puntuales, en función a aspectos tales como el tamaño de la empresa, números de sucursales o depósitos, tipo de actividad o giro comercial, entre otros. Los plazos máximos serán de ciento veinte días para las fiscalizaciones integrales y de cuarenta y cinco días para las puntuales, pudiendo prorrogarse excepcionalmente por un período igual, mediante Resolución de la Administración Tributaria, cuando por el volumen del trabajo no pudiese concluirse dentro del plazo inicial.

que había sido sostenido por la representación convencional de la firma sumariada "... "el interés de acogernos a los beneficios del Decreto 313/2018, que se encontraba vigente" subordinando nuestro interés a los resultados de la determinación.". ----------

Lo que la misma pretendió fue acogerse al beneficio previsto en el Decreto 313/2018 "POR EL CUAL SE ESTABLECE UN RÉGIMEN EXCEPCIONAL Y TRANSITORIO PARA LA REGULARIZACIÓN DE DETERMINADAS DEUDAS IMPOSITIVAS." ----------

Con dicha solicitud a la autoridad administrativa tributaria, la misma procedió a aceptar implícitamente la existencia de algún adeudo impositivo, pues de no existir deuda, la norma reglamentaria invocada no le resultaba aplicable. ----------

La obligación tributaria cuyo fraccionamiento de pago resultó solicitado por quien resulta parte apelante en el presente contencioso administrativo, beneficio de incentivo excepcional que recae sobre el capital impositivo, que busca la regularización de la situación fiscal de contribuyentes morosos, renunciando los intereses generados por la mora incurrida. ----------

Pero hay que aclarar que el adeudo cuyo fraccionamiento beneficiado fue solicitado tuvo su origen en la exclusión de supuestas facturas timbradas inicialmente declaradas por la firma actora, excluidas tras la detección de irregularidades en la determinación de sus obligaciones fiscales en una Fiscalización Puntual practicada a la misma. ----------

El origen ilícito del adeudo no puede ser dispensado por un incentivo regularizador, por el motivo que se expone seguidamente. ----------

El Decreto 313/2018 permitió la excepcional renuncia y por tiempo determinado sobre la mora, instituto totalmente distinto a la defraudación, ilícito por el cual la firma resultó sancionada. ----------

El principio de legalidad, de primacía absoluta en esfera del derecho público y para el caso de la materia tributaria en específico, conforme al artículo 44 de la Constitución Nacional, no permite que la posibilidad prevista en el Decreto 313/2018 de eximir al contribuyente moroso el pago de

intereses por la mora incurrida, sea extensible a la multa aplicada al contribuyente defraudador, por la razón ya señalada, que se tratan de institutos distintos, con tratamientos legales disímiles, conforme resultan de los artículos 171 y 172 del Libro V de la Ley 125/91. ----------

Con la aclaración realizada, adhiero mi opinión al voto del Ministro Ramírez Candia, con aclaración que las costas corresponden la soporte la contribuyente apelante, conforme al literal del artículo 203 del Código Procesal Civil. **Es mi voto**. ----------

A SU TURNO, EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: Manifiesto mi adhesión al voto del Ministro Manuel Dejesús Ramírez Candia, por compartir los mismos fundamentos. **Es mi voto**. ----------

Con lo que se dio por terminado el acto, previa lectura y ratificación del mismo firman los Exmos. Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, por ante mí, la Secretaria autorizante, quedando acordada la Sentencia que inmediatamente sigue:

Ante mí:

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. 400

Asunción, 15 de octubre del 2024 .-

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede; la Excma. ----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1. **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad interpuesto por el Abg. José Eduardo Fleitas, en representación de FTT Inversiones Agropecuarias Garay S.A. ----------
2. **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. José Eduardo Fleitas, en representación de FTT Inversiones Agropecuarias Garay S.A., y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 37 del 20 de abril del 2023, el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por los fundamentos de la presente resolución. ----------
3. **IMPONER** las costas al apelante, de conformidad a lo establecido en el artículo 203, inciso a) del Código Procesal Civil. ----------
4. **ANOTAR**, notificar y archivar. ----------

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA