CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "AGROGANADERA LANONA S.A. C/ RES. N° 71800001241 DEL 26/10/21 DE LA SET". **N° 695, Año 2023.**----------

RECIBIDO ESTADÍSTICA CORTE 24-09-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Trescientos sesenta y dos

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los.....veinticuatro.....días del mes de.....septiembre.....del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos, los Excelentísimos Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA,** por ante mí la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente arriba individualizado a fin de resolver los Recursos de Apelación y Nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 133 de fecha 28 de junio de 2023 del Tribunal de Cuentas Primera Sala.----------

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

C U E S T I O N E S

¿Es nula la sentencia apelada?

En caso contrario, ¿se halla ajustada a derecho?

Practicado el sorteo de ley, para determinar el orden de votación dio el siguiente resultado: **LLANES OCAMPOS, BENÍTEZ RIERA Y RAMÍREZ CANDIA.**----------

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS DIJO: El Abogado Fiscal César Mongelós fundamentó el recurso de nulidad interpuesto. En resumen, argumentó que el Acuerdo y Sentencia N° 133 de fecha 28 de junio de 2023 se pronunció sobre un punto no solicitado por las partes, ya que el Magistrado que siguió en turno al preopinante, al expresar su fundamento para hacer lugar a la demanda contencioso administrativa, basó su sentencia única y exclusivamente en la supuesta caducidad del plazo previsto para el sumario administrativo, punto no solicitado por la actora.----------

Alega que el fallo recurrido es *extra petita,* es decir, que el Tribunal de Cuentas Primera Sala resolvió sobre una cuestión no alegada por la parte actora, modificando y alterando de esta manera aspectos esenciales de la pretensión, lo que es inadmisible y provoca la nulidad insanable del Acuerdo y Sentencia N° 133 de fecha 28 de junio de 2023.----------

Abog. Karinna Penoni Secretaria

Agrega que la violación de los deberes de mantener la igualdad de las partes, fundar las resoluciones en la Constitución y en las leyes, conforme a la jerarquía de las normas vigentes, de resolver siempre según la Ley del proceso, principios consagrados en el art. 15 inc. b), c) y f), numeral 3 del Código Procesal Civil, lo que acarrea la nulidad del Acuerdo y Sentencia N° 133 de fecha 28 de junio de 2023 del Tribunal de Cuentas Primera Sala.----------

En referencia a lo argumentado por la parte demandada, el artículo 15 del Código Procesal Civil establece: *"**Deberes:** Son deberes de los jueces, sin perjuicio de lo establecido en el Código de Organización Judicial: ...b) fundar las resoluciones definitivas e interlocutorias, en la Constitución y en las leyes, conforme a la jerarquía de las normas*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

vigentes y al principio de congruencia, bajo pena de nulidad"...d) pronunciarse necesaria y únicamente sobre lo que sea objeto de petición, salvo disposiciones especiales. (...) La infracción de los deberes enunciados en los incisos b), c), d) y e) de este artículo, causará la nulidad de las resoluciones y actuaciones".----------

El Art. 15 arriba transcripto trae a colación el Principio de Congruencia, sobre el cual nos menciona el autor argentino Lino Palacio que:----------

> La ley exige una estricta correspondencia entre el contenido de la sentencia y las cuestiones oportunamente planteadas por las partes, lo que supone, como es obvio, la adecuación del pronunciamiento a los elementos de la pretensión deducida en el juicio (sujetos, objeto y causa). Se trata de una aplicación del denominado principio de congruencia, que constituye una de las manifestaciones del principio dispositivo y que reconoce, inclusive, fundamento constitucional (...) tanto las sentencias que omiten el examen de cuestiones oportunamente propuestas por las partes, que sean conducentes para la decisión del pleito (***citra petita***), como aquéllas que se pronuncian sobre pretensiones o defensas no articuladas en el proceso. En este último supuesto la sentencia incurre en el vicio llamado ***extra petita***. También puede darse el caso de que el juez emita pronunciamiento ***ultra petita***, el cual tiene lugar cuando el fallo excede el límite cuantitativo o cualitativo de las peticiones contenidas en la pretensión o la oposición, concediendo o negando más de lo reclamado por las partes.----------
>
> Prosigue diciendo que desde el punto de vista cualitativo ello sucede, por ejemplo, si frente a una pretensión de rescisión de contrato la sentencia declara la rescisión y condena, además, a pagar una indemnización por daños y perjuicios, y cuantitativamente el vicio aludido se configura cuando la sentencia condena al pago de una suma que excede de la pedida por el actor en el escrito de demanda.----------
>
> (Palacio, 2003, p. 518)[1].----------

Del análisis del escrito de demanda obrante a fs. 37/52 y del Acuerdo y Sentencia N° 133 de fecha 28 de junio de 2023 del Tribunal de Cuentas Primera Sala, se advierte que la parte actora no alegó la caducidad del sumario y sin embargo, esta circunstancia fue mencionada por el Tribunal al momento de hacer lugar a la demanda. Así, se tiene que el Tribunal de Cuentas Primera Sala dictó resolución pronunciándose sobre una defensa no articulada en el proceso, lo que deriva en una incongruencia del tipo *extra petita*, cuya consecuencia de conformidad al art. 15 del Código Procesal Civil es la nulidad de la sentencia recurrida.----------

Sobre la base de las consideraciones hechas en los párrafos que anteceden y al plexo legal aplicable al caso de marras, corresponde **DECLARAR LA NULIDAD** del Acuerdo y Sentencia N° 133 de fecha 28 de junio de 2023 del Tribunal de Cuentas Primera Sala.----

El artículo 406 del Código Procesal Civil dispone: "***Resolución sobre el fondo***. *El tribunal que declare la nulidad de una resolución, resolverá también sobre el fondo, aun cuando no se hubiere deducido apelación".* El referido artículo habilita a resolver la cuestión

---

[1] Citas tomadas de: Palacio, L.E. (2003). *Manual de Derecho Procesal Civil.* 17ª ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

24-03-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Trescientos sesenta y dos

de fondo, por lo que a continuación se estudiará si los actos administrativos impugnados por la parte actora se encuentra ajustado a derecho.----------

Como antecedentes de la cuestión en estudio tenemos que por Resolución Particular N° 72700001079 de fecha 01/09/2020 el Viceministro de Tributación resolvió determinar la obligación fiscal del contribuyente AGROGANADERA LANONA S.A., en la suma de G. 192.396.716, calificando la conducta de conformidad a lo establecido en el art. 172 de la Ley N° 125/91, sancionándola con una multa equivalente al 100% sobre el tributo defraudado. Luego, por Resolución Particular N° 71800001241 de fecha 26/10/2021 el Viceministro de Tributación resolvió no hacer lugar al recurso de reconsideración interpuesto por la firma contribuyente, confirmando la Resolución Particular N° 72700001079/2020.----------

En fecha 12 de noviembre de 2021 el Abogado Julio César Giménez, en representación de la firma AGROGANADERA LANONA S.A., promovió demanda contencioso administrativa impugnando los actos administrativos citados en el párrafo anterior. En resumen, fundamentó su demanda en que la Administración Tributaria en el marco del programa de "Control IRAGRO RÉGIMEN CONTABLE - RETENCIONES" ha detectado supuestas inconsistencias en lo declarado por la empresa AGROGANADERA LANONA S.A. en la Declaración Jurada del Formulario Nro. 114 del IRAGRO del Régimen Contable (DJ Nro. 114 IRAGRO RC), campo "retenciones computables por operaciones gravadas". Sostuvo que luego de la fiscalización puntual ordenada por la SET, la firma se percató que declaró retenciones del IVA en las DDJJ del IRAGRO, por lo que en fecha 21 y 22 de agosto de 2019 procedió a rectificar las DDJJ del Formulario Nro. 114 de la Obligación IRAGRO contable de los periodos fiscales 2015 a 2018, a efectos de extraer las retenciones que fueron declaradas, a pesar de que los mismos consistían en simples saldos financieros susceptibles de ser compensados en los términos del art. 163 de la Ley N° 125/91, con el único propósito de dotarle de una mayor economía procesal al punto en cuestión, sin que tal error material haya generado perjuicio fiscal alguno.----------

Alegó que la SET consideró que la empresa incurrió en defraudación, a pesar de que se han rectificado las DDJJ de los periodos fiscales mencionados, aún no constituyendo ninguna violación legal la eventual compensación de oficio. Mencionó que la empresa no ha tenido nunca intención en defraudar al fisco, ya que como ha expuesto en el sumario administrativo, si existe un saldo a favor reconocido y no impugnado por la Administración y a la vez existe un saldo a ingresar, y que por una normativa legal de rango superior como lo es la Ley N° 125/91, permite compensar las deudas con los saldos aunque provengan de distintos impuestos, en tanto el sujeto sea el mismo, entonces no se da mínimamente los presupuestos para determinarse una defraudación. Agrega que la Ley N° 125/91 permite la compensación de oficio o a petición de parte, en consecuencia, si el titular tiene a su favor un saldo financiero y por otro lado posee un saldo deudor, cuestiona cómo es posible que tenga la intención de defraudar al fisco para obtener un beneficio indebido.----------

Abog. Karina Benoni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Menciona igualmente que comprobado por el fisco que el contribuyente ha cumplido con todas sus obligaciones formales y que por lo que si bien se halla ajustado a derecho, por lo que denomina un "error involuntario basado en el principio de legalidad objetiva de la ley vigente" en la declaración jurada relacionada a la obligación del IRAGRO, específicamente las "retenciones computables por operaciones gravadas" sobre los ejercicios fiscales 2015, 2016, 2017 y 2018, las cuales ya fueron rectificadas, y que de la misma no surgieron tributos o rentas en más a ingresar a favor del fisco la situación deberá calificarse como una simple contravención surja a una multa básica y mínima de acuerdo a nuestra legislación vigente y no pretender obtener un beneficio indebido.----------

Niega que las retenciones computables, que por error involuntario en el llenado de las DDJJ 114 que fueron presentadas en su oportunidad, hayan sido utilizadas en los ejercicios fiscalizados 2015 al 2018 para no ingresar al fisco el impuesto resultante correspondiente a dichos periodos, o la existencia de tributo alguno defraudado o pretendido defraudar, tal como concluyen los fiscalizadores en el Acta Final, ya que el monto resultante de impuestos a pagar en dichos ejercicios fue de valor 0 (cero).----------

Sostiene que nunca estuvo en la intención de la Sociedad Agroganadera Lanona S.A., ni de sus directivos y accionistas, defraudar algún tributo ni intentar defraudar monto alguno al Estado Paraguayo, y que la situación planteada se debe a interpretaciones subjetivas por parte de los actuantes, que solo han procedido a observar una simple parte y han cerrado los ojos a todo el contexto legal que se cierne sobre el caso en cuestión y que cuenta con el respaldo legal que fuera fundado por esa parte.----------

Culmina su escrito solicitando que se dicte resolución haciendo lugar a la presente acción contencioso administrativa promovida por Agroganadera Lanona S.A. y, por ende, que se revoque la Resolución N° 718000001241 de fecha 26 de octubre de 2021 y todos los actos precedentes por su nulidad, y la no correspondencia de la pretensión fiscal de fondo.----------

A fs. 77/88 el Abogado Fiscal César Mongelós contestó la demanda promovida por Agroganadera Lanona S.A. En resumen, argumentó que durante el proceso de fiscalización los auditores de la SET constataron que AGROGANADERA LANONA S.A. declaró retenciones en el IRAGRO, Régimen Contable, sin el debido respaldo documental, pues a pesar de haber sido requerido por la SET, no presentó los documentos que respaldan dichos valores y más bien proveyó comprobantes de retención del IVA General; además, alega que en el módulo Hechauka del Sistema Marangatú no se registran las retenciones que supuestamente le fueron practicadas y que estos hechos se confirman porque luego de la intervención de la SET el contribuyente rectificó sus DDJJ desafectando los montos cuestionados. ----------

Refiere igualmente que tanto en el Acta final como en el Informe Final no se efectuó el ajuste del tributo justamente porque el contribuyente, antes de concluir la fiscalización, rectificó sus DDJJ desafectando las retenciones inexistentes, razón por la cual ya no se reclamó el tributo; además, la Administración Tributaria en ningún momento impugnó la contabilidad. Así, menciona que queda claro que Agroganadera Lanona S.A. declaró indebidamente a su favor retenciones computables en el IRAGRO, que no le corresponden, porque a pesar de que no le fueron practicadas, las consignó en los Formularios, en infracción al art. 207 de la Ley N° 125/91.----------

Agrega que las referidas retenciones computables en concepto de IRAGRO no pudieron haber sido realizadas dado que a la fecha de su declaración no existían

24-03-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Trescientos sesenta y dos

contribuyentes que sean proveedores de ganado vacuno en pie, de soja, maíz o trigo a empresas agroexportadoras, silos, frigoríficos, ferias de ganado entre otras, y que hayan sido designadas por la SET como Agentes de Retención, sino hasta la publicación de la Resolución General N° 15/2019, derogada por la Resolución General N° 19/219 .----------

Por otra parte, alega que la presentación de la declaración jurada por parte de Agroganadera Lanona S.A. no puede considerarse como espontánea, porque fue motivada por la actuación de la Administración y realizada con posterioridad a la fiscalización puntual desplegada. Dice que en fecha 7 de agosto de 2019 la Administración notificó a AGROGANADERA LANONA S.A. el inicio de los controles, en tanto que la rectificativa fue ingresada en fecha 21 y 22 de agosto de 2019, luego de las actuaciones encaradas por la SET y que de no haber sido por ello, la situación persistiría.----------

Concluye diciendo que no es cierto lo alegado por Agroganadera Lanona S.A., considerando que se cumplen todos los presupuestos para calificar su conducta de acuerdo al tipo legal previsto en el art. 172 de la Ley N° 125/91, tal como se vislumbra en la Resolución Particular N° 72701079 del 01 de septiembre de 2020 y la Resolución Particular N° 71800001241 del 26 de octubre de 2021de la SET.----------

Solicita el rechazo de la demanda promovida y la confirmación en todos sus términos de la Resolución Particular N° 72700001079 del 01 de septiembre de 2020 y la Resolución Particular N° 71800001241 del 26 de octubre de 2021, con expresa imposición de las costas al accionante.----------

Seguidamente corresponde el estudio de las cuestiones planteadas y oportunamente debatidas en la presente demanda. Así, corresponde determinar si los actos administrativos impugnados se encuentran conforme a derecho y por ende, si la firma Agroganadera Lanona S.A. cometió defraudación.----------

Según consta en la Resolución Particular N° 72700001079/2020, la contribuyente AGROGANADERA LANONA S.A. declaró retenciones en el IRAGRO Régimen Contable sin el debido respaldo documental, pues al haber sido requerido por la SET, no presentó documentos que respaldan dichos valores, sino que presentó comprobantes de retención del IVA General; asimismo, consta que luego de la intervención de la SET la contribuyente rectificó sus DDJJ desafectando los montos cuestionado.----------

Sobre el punto, tiene relevancia el Decreto N° 1031/2013, que en su art. 90 prescribe: *"Retenciones a cuenta del IRAGRO: La Administración Tributaria podrá designar como agentes de retención a las empresas agroexportadoras, silos, frigoríficos, ferias de ganado y otras entidades, en las condiciones que la misma establezca".*----------

Del mismo modo, la designación de agentes de retención por parte de la Administración Tributaria se produjo a través de la Resolución General N° 15/2019, derogada por Resolución General N° 19/2019 de fecha 28 de junio de 2019. Vemos que los periodos fiscales en cuestionamiento son lo del IRAGRO régimen contable periodos 2015,

Abog. Katinna Peroni Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

2016, 2017 y 2018, previos a la designación de agentes de retención por parte de la SET. La actora alegó en su defensa que se trataba de un error involuntario que ocurrió en el llenado de las DDJJ al considerar lícita la invocación de saldos financieros o de libre disponibilidad del IVA; no obstante, para el pago en exceso del IVA la Ley N° 125/91 prevé el régimen de la devolución (art. 222) y el error involuntario esgrimido no justifica la declaración indebida de retenciones en el IRAGRO sin el debido respaldo documental.----------

Asimismo, cabe mencionar que la rectificación practicada no exime a la contribuyente de la sanción correspondiente, en atención a lo dispuesto en el art. 208 de la Ley N° 125/91, que dice: *"Rectificación, aclaración y ampliación de las declaraciones juradas. Las declaraciones juradas y sus anexos podrán ser modificadas en caso de error, sin perjuicio de las responsabilidades por la infracción en que se hubiere incurrido. La Administración Tributaria podrá exigir la rectificación, aclaración o ampliación que entienda pertinente".*

Se observa que la SET subsumió la conducta de Agroganadera Lanona S.A. en lo dispuesto en el art. 172 de la Ley N° 125/91, que prescribe: *"**Defraudación.** Incurrirán en defraudación fiscal los contribuyentes, responsables y terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que con la intención de obtener un beneficio indebido para sí o para un tercero, realizaren cualquier acto, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del Fisco",* en concordancia con el art. 173 del mismo cuerpo legal, que copiado dice: *"Presunciones de la intención de defraudar. Se presume la intención de defraudar al fisco, salvo prueba en contrario, cuando se presentare cualquiera de las siguientes circunstancias:...3) Declaraciones juradas que contengan datos falsos... 5) Suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y los negocios concernientes a las ventas, ingresos, compras, gastos, existencias o valuación de las mercaderías, capital invertido y otros factores de carácter análogo".*----------

En el proceso contencioso administrativo no debemos perder de vista que nos encontramos en el ámbito del Derecho Público, en donde los actos administrativos impugnados en este tipo de juicios gozan de una presunción de legitimidad que solo puede ser desvirtuada con el diligenciamiento oportuno de pruebas que permitan a la Magistratura tener la certeza de que, como lo señala la demandante, el acto administrativo ha sido dictado en violación de la Ley.----------

En palabras de Cassagne en mérito de la presunción de legitimidad del acto administrativo se presume que toda la actividad de la Administración o de los otros órganos del Estado que ejerzan la función administrativa guarda conformidad con el ordenamiento jurídico. Sobre el punto, el artículo Art. 196 de la Ley N° 125/91, dice: "***Actos de la Administración:*** *Los actos de la Administración Tributaria se reputan legítimos,* ***salvo prueba en contrario****, siempre que cumplan con los requisitos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente...*" (sic, las negritas son mías). En el presente juicio no se desvirtuó la presunción de legitimidad del acto administrativo, en vista que la accionante no ha aportado suficientes elementos de prueba que permitan concluir que las retenciones declaradas en el IRAGRO Régimen Contable contaban con respaldo documental, por lo que la determinación practicada por la Administración Tributaria, así como la calificación de la conducta y la sanción correspondiente se encuentran ajustadas a derecho.----------

24-09-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Trescientos sesenta y dos.

Por los motivos expuestos corresponde **NO HACER LUGAR** a la presente demanda contencioso administrativa promovida por la firma AGROGANADERA LANONA y, en consecuencia, se deben **CONFIRMAR** los actos administrativos impugnados, la Resolución Particular N° 72700001079 de fecha 01/09/2020 y la Resolución Particular N° 71800001241 de fecha 26/10/2021, ambas dictadas por el Viceministro de Tributación.----------

En cuanto a las costas, corresponde imponerlas a la perdidosa de conformidad al art. 192 del Código Procesal Civil. **ES MI VOTO**.----------

A SUS TURNO LOS MINISTROS BENÍTEZ RIERA Y RAMÍREZ CANDIA MANIFIESTAN: Que se adhieren al voto de la Ministra preopinante, por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS PROSIGUIÓ DICIENDO: En cuanto al Recurso de Apelación interpuesto por la parte demandada, ya no corresponde su estudio de conformidad al sentido en que se resolvió el Recurso de Nulidad. **ES MI VOTO**.----------

A SUS TURNOS LOS MINISTROS LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA y RAMIREZ CANDIA MANIFIESTAN: Que se adhieren a la opinión de la Ministra Preopinante, por los mismos fundamentos.----------

Con lo que se dio por terminado el acto firmando SS.EE todo por ante mí, que lo certifico quedando acordada la sentencia que inmediatamente sigue: ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

Asunción, 24 de setiembre del 2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 362

Y VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede; la Excelentísima

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

R E S U E L V E:

1) **HACER LUGAR** al recurso de nulidad interpuesto por la parte demandada contra el Acuerdo y Sentencia N° 133 de fecha 28 de junio de 2023 del Tribunal de Cuentas Primera Sala, por los fundamentos expuestos en el Considerando de la presente resolución.----------

2) **NO HACER LUGAR** a la presente demanda promovida por promovida por la firma AGROGANADERA LANONA S.A. y, en consecuencia, **CONFIRMAR** los actos administrativos impugnados, la Resolución Particular N° 72700001079 de fecha 01/09/2020 y la Resolución Particular N° 71800001241 de fecha 26/10/2021, ambas dictadas por el Viceministro de Tributación, por los motivos expuestos en el Considerando de la presente resolución.----------

3) **IMPONER LAS COSTAS** a la perdidosa, la parte actora.----------

4) **ANOTAR**, registrar y notificar.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel de Jesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA