PODER JUDICIAL

EXPEDIENTE: PROSALUD FARMA S. A. C/ RES. Nº 1498 DEL 23/DIC/2019 DICT. POR LA D.N.A.----------

29 -10- 2024

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO cuatrocientos treinta. -

En la Ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los días veintinueve del mes de octubre del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos los Excmos. Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los **Dres. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA Y CÉSAR M. DIESEL JUNGHANNS,** por ante mí la Secretaria autorizante, se trajo el expediente caratulado: *"PROSALUD FARMA S.A. C/ RES Nº 1498 DEL 23/DIC/2019 DICT. POR LA D.N.A."*, a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia Nº 206 de fecha 11/08/2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala.----------

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

C U E S T I O N E S:

Es nula la resolución recurrida?
Caso contrario, se halla ajustada a derecho?

Practicando el sorteo de ley para determinar el orden de votación dio el siguiente resultado: **LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA y CÉSAR M. DIESEL JUNGHANNS.**----------

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, el Ministro Dr. BENÍTEZ RIERA dijo: Que, si bien la Abogada Gisselle Lampert Oporto, en representación de la Dirección Nacional de Aduanas, interpuso recurso de nulidad (fs. 134) y el mismo le fue concedido por A.I. Nº 927 del 7/09/2022 (fs. 136), se constata por escrito de fs. 139/142 que la misma no fundamenta el recurso interpuesto, por lo que corresponde declarar desierto el recurso de nulidad. Por otro lado, no se advierten vicios de forma del proceso o de la resolución judicial que ameriten la declaración de oficio de su nulidad, en los términos autorizados por los Arts. 113 y 404 del Código Procesal Civil. ES MI VOTO.----------

A su turno, los Ministros **Dres. RAMÍREZ CANDIA y DIESEL JUNGHANNS,** manifiestan que se adhieren al voto que antecede por los mismos fundamentos.-----

A SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, el Dr. BENÍTEZ RIERA dijo: Por Acuerdo y Sentencia Nº 206 de fecha 11/08/2022, el Tribunal de Cuentas, Primera

Luis María Benítez Riera
Ministro

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Sala resolvió: ***1) HACER LUGAR*** *a la presente acción contencioso administrativa que plantea el Abogado Pedro Bruno Guggiari Vera, en representación de la firma Prosalud Farma S.A. en contra de la Resolución A.A.A.I.S.P Nº 49 de fecha 20 de setiembre de 2019 dictada por el Director de Aduanas del Aeropuerto Silvio Petirossi y su confirmatoria la Resolución Nº 1498 de fecha 23 de diciembre de 2019 dictada por la Dirección Nacional de Aduanas,* ***2) REVOCAR*** *los actos administrativos impugnados,* ***3) IMPONER*** *las costas a la perdidosa, 4)* ***ANOTAR****, registrar, notificar y remitir copia a la Excma. Corte Suprema de Justicia.*----------

Que, antes de entrar a analizar el fondo de la cuestión sometida a estudio, debemos previamente examinar si la fundamentación del recurso de apelación presentada por la Dirección Nacional de Aduanas en contra del Acuerdo y Sentencia Nº 206 de fecha 11/08/2022, en estudio, reúne los requisitos exigidos por el artículo 419 del C.P.C. para su consideración. De acuerdo a la doctrina y a la jurisprudencia, la expresión de agravios debe ser concreta, clara y concisa, correspondiendo que el recurrente exprese, en forma objetiva los agravios que le causan la sentencia recurrida. En ese sentido, el citado Art. 419 del Código Procesal Civil, dispone: *"FORMA DE LA FUNDAMENTACIÓN. El recurrente hará el análisis razonado de la resolución y expondrá los motivos que tiene para considerarla injusta o viciada. No llenándose esos requisitos, se declarará desierto el recurso."*----------

Al respecto, luego de una atenta lectura del escrito de expresión de agravios (139/142) y su correspondiente análisis, observo que la recurrente, Abogada Gisselle Lampert Oporto, en representación de la Dirección Nacional de Aduanas, se limitó a repetir y hasta transcribir expresiones ya vertidas el escrito de contestación de demanda, obrante a fs. 97/102, quejándose de manera repetitiva de cuestiones que ya fueron estudiadas y desestimadas en la instancia inferior.----------

Así, se observa que tras obtener un resultado adverso, la parte demandada pasó a utilizar como fundamentación del recurso de apelación los mismos argumentos esbozados en la instancia de grado, sin aportar fundamentos de valor legal para que esta Magistratura pueda considerar revocar la decisión arribada por el Tribunal de Cuentas, que entendió en la causa que nos ocupa. Sabemos que la doctrina sobre la materia señala que el escrito de expresión de agravios debe penetrar en los fundamentos de las resoluciones y concretar los errores que a su juicio ella contiene y de los cuales se derivan los agravios que se reclaman. Esto evidentemente, no ha acontecido en el presente caso. La función del escrito de expresión de agravios *"...consiste en mantener el alcance concreto del recurso y fijar el contenido del reexamen que deberá efectuar el superior..."* (Casco Pagano, Código Procesal Civil, Tomo I, Pág. 646).----------

29 - 10 - 2024

Que, en vista a lo expuesto precedentemente, ante la ineptitud del escrito de expresión de agravios para torcer una decisión a favor del apelante, no cabe otra alternativa que *DECLARAR DESIERTO EL RECURSO DE APELACIÓN* incoado por la Abogada Gisselle Lampert Oporto, en representación de la Dirección Nacional de Aduanas, y en consecuencia, CONFIRMAR Acuerdo y Sentencia Nº 206 de fecha 11/08/2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. En cuanto a las costas en esta Instancia, las mismas deben ser impuestas a la parte apelante, de conformidad con el principio contenido en el Art. 203 inc. e) del C.P.C. ES MI VOTO.--

A su turno, el Ministro Dr. **MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA dijo:** Disiento respetuosamente de la opinión del Ministro Luis María Benítez Riera, debido a que el artículo 419 del Código Procesal Civil debe ser interpretado en forma restrictiva, pues se vincula al ejercicio de la defensa en el proceso.----------

Es importante tener presente que, aunque la crítica formulada sea mínima, ya se cumple con la carga impuesta por la norma mencionada; esto debido a que la deserción solo debe ser declarada excepcionalmente cuando no sea posible identificar, por lo menos, un mínimo de crítica.----------

En ese contexto, de la lectura del escrito de expresión de agravios, obrante a fs. 139/142 de autos, presentado por la Abg. Gisselle Lampert Oporto, representante de la Dirección Nacional de Aduanas, se observa que **existen agravios que deben ser atendidos** por esta Sala Penal, los cuales se resumen en que **1)** la DNA demostró la intención de defraudar al fisco en sede sumarial, al contrario de lo manifestado por el Tribunal de Cuentas, pues la firma Prosalud Farma S.A. declaró la clasificación arancelaria 3001.90.90 con un gravamen del 2% por la importación de la mercadería Enoxaparina Sódica 6000UI; mientras que la partida arancelaria correcta debió ser la 30.4, por lo que se demuestra que la acción desplegada por la accionante fue con la intención de obtener beneficios fiscales indebidos, al declarar la partida arancelaria con un gravamen inferior; **2)** el Tribunal de Cuentas realizó una incorrecta interpretación del artículo 327 del Código Aduanero, pues dicho artículo es aplicado en casos de un control concurrente y no en el caso de un control posterior, como es en el caso examinado, por ende, es inaplicable al presente caso y; **3)** en cuanto al aspecto formal del acto administrativo impugnado, en los casos de recurso

Luis María Benítez Riera
Ministro

César M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

jerárquico de apelación, el plazo para resolver el recurso empieza a computarse desde el dictado de la providencia de autos para resolver, que en este caso data del 29 de noviembre del 2019 y la resolución DNA Nº 1498 fue dictada el 23 de diciembre del 2019, es decir, dentro del plazo legal.----------

Previamente a la resolución de los agravios, corresponde citar brevemente los **antecedentes del caso.** En ese sentido, se observa que en sede administrativa se abrió una investigación sumarial en relación a los despachos identificados como 14002IC04017780Z, 14002IC04011001Y, 14002IC0400285X, 16002IC04001067J, 17002IC04004014F y 17002IC04015457S consignados a nombre de la firma Prosalud Farma S.A., debido a que la citada firma declaró más mercaderías en la posición arancelaria Nº 3001.90.90 con un gravamen del 2%; mientras que el Informe de Clasificación D.V. Nº 33/17 del Departamento de Visturía indicaba que correspondía a la posición arancelaria Nº 3004.90.99 con un gravamen del 8%.----------

En consecuencia, se confeccionaron las contraliquidaciones Nº 291/18, 292/18, 294/18, 295/18 y 296/18; la firma importadora se allanó al monto contraliquidado en cada importación, pero se opuso a la multa del 100% por lo que se dispuso la instrucción del sumario administrativo con relación de la multa.----------

Por **Resolución AAAISP Nº 44** del 20 de setiembre del 2019, el Administrador de Aduana de Aeropuerto Internacional Silvio Petirossi resolvió *–entre otras cosas-* calificar como infracción aduanera de defraudación y responsabilizar a la firma Prosalud Farma S.A. y solidariamente al despachante de Aduanas Félix Zucolillo, aplicándoles la sanción correspondiente a defraudación (fs. 36/38).----------

Luego, ante el recurso de apelación interpuesto por la firma Prosalud Farma S.A., la Dirección Nacional de Aduanas resolvió por medio de la **Resolución Nº 1498** del 23 de diciembre del 2019, rechazar el recurso interpuesto y confirmar la Resolución AAAISP Nº 44/19 en todos sus términos.----------

Seguidamente, la firma planteó una acción contenciosa administrativa contra la Resolución Nº 1498/19, dicha acción resultó favorable a sus pretensiones, conforme se observa en el **Acuerdo y Sentencia Nº 206** de fecha 11 de agosto de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala.----------

El **fundamento *–en voto mayotitario-* del Tribunal de Cuentas para hacer lugar a la acción,** se basó, en resumen, en que no se configuró la defraudación pues la DNA no demostró la actitud dolosa de la firma accionante y éste es un requisito indispensable para que quede configurada la infracción aduanera argüida. Asimismo, el Tribunal indicó que la firma Prosalud Farma S.A. adjuntó toda la documentación pertinente a fin de dar cumplimiento a los mandatos legales tributarios, emergiendo una diferencia de criterios respecto a la aplicabilidad de partida arancelaria, por tanto, considerando el allanamiento de la firma accionante a las contraliquidaciones practicadas, corresponde la eximición de sanciones en virtud a lo establecido en el artículo 327 del Código Aduanero.----------

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 29 -10- 2024

Habiendo expuesto los antecedentes del caso, corresponde el **análisis de los agravios.** En tal sentido, ***el primer agravio*** de la Dirección Nacional de Aduanas, refiere al dolo de la firma accionante, el cual, arguyó fue demostrado en sede sumarial, a raíz de que la accionante declaró incorrectamente la partida arancelaria.—

Así, corresponde señalar que el **artículo 331 del Código Aduanero** dispone: *"**Defraudación. Concepto.** Se considera que existe defraudación en toda operación que, por acción u omisión, realizada en forma dolosa, con la colaboración de funcionarios o sin ella, viole expresas disposiciones legales de carácter aduanero, y se traduzca o pudiera traducirse si pasase inadvertida, en un perjuicio a la renta fiscal, siempre que el hecho no configure contrabando u otro hecho punible. La reglamentación determinará las condiciones y requisitos de la denuncia y denunciantes para la posterior distribución entre los mismos".------*

Del artículo transcripto se desprende que además del perjuicio que pudo haber sufrido el fisco, es esencial, para la configuración de la defraudación, que la acción u omisión se realice con dolo.----------

En ese sentido, el dolo debe ser considerado como la voluntad realizadora del tipo legal descripto, la representación o conocimiento de todos los elementos constitutivos de este por parte del sujeto. En otras palabras, el dolo es el conocimiento de la ilicitud o antijuridicidad de la acción y además la voluntad de producir el hecho o la asunción de las consecuencias probables de su actuación.-------

Ahora bien, luego de analizar detenidamente la Resolución AAAISP Nº 44/19, dictada por el Administrador de Aduana de Aeropuerto Internacional Silvio Pettirossi (fs. 37/38) y la Resolución Nº 1498/19, dictada por la Dirección Nacional de Aduanas (fs. 48/52), se verifica que la Administración no ha podido demostrar el dolo de la firma, es más, ni siquiera lo mencionan en las resoluciones impugnadas, por lo que en definitiva, no cumplen con el principio de motivación, el cual consiste en que la administración pública debe exponer las razones de hecho y de derecho por las cuales tomó una decisión administrativa.----------

Al respecto, ésta Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia viene sosteniendo lo mismo *–de que el dolo debe ser demostrado para que quede configurada la defraudación-* en varios fallos de casos similares; entre los cuales se pueden citar: **Acuerdo y Sentencia Nº 576 de fecha 16 de julio del 2019,** en los autos caratulados: "SOLUMEDIC S.A. C/ RESOLUCIÓN FICTA DICTADA POR LA DIRECCIÓN

Luis María Benítez Riera
Ministro

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

NACIONAL DE ADUANAS", **Acuerdo y Sentencia Nº 1157 de fecha 20 de noviembre del 2020,** dictado en los autos caratulados: "WARRING DEL ESTE S.R.L. C/ RES. Nº 245 DE FECHA 08/05/16 DICT. POR LA DIRECCIÓN NACIONAL DE ADUANAS".----------

En lo que respecta al ***segundo agravio*** del apelante, referente a la aplicación del artículo 327 del Código Aduanero, que *–según su parecer-* es incorrecta, pues es aplicable en casos de control recurrente y no casos de control posterior, como en el caso de autos.----------

Cabe apuntar que, la norma citada [1] no hace distinción del tipo de control que realice la Administración para ser aplicada, sino que describe los casos de no aplicación de sanciones, por lo cual, de encontrarse cumplidos todos los presupuestos dispuestos por la norma, es viable la aplicación de dicha norma considerando que la firma proporcionó los elementos necesarios para que el servicio aduanero pudiera establecer la correcta tributación.----------

Por otra parte, es importante mencionar que el funcionario aduanero es quien debe fijar el gravamen a ser aplicado de conformidad a lo establecido en el artículo 5 del Código Aduanero[2], no pudiendo en consecuencia, atribuirse conducta susceptible de sanción alguna a la firma accionante que proporcionó todos los elementos necesarios para el efecto.----------

Finalmente, en lo que respecta al ***tercer agravio*** del apelante, referente al aspecto formal del acto administrativo impugnado, corresponde indicar que dicha cuestión fue tratada por el Magistrado Martín Avalos y dicha opinión consiste en el voto minoritario del Tribunal de Cuentas, por lo cual, no puede causar agravios al recurrente ya que no es la resolución adoptada por el colegiado.----------

Por tanto, en base a las consideraciones expuestas, corresponde **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por la Abg. Gisselle Lampert Oporto, representante de la Dirección Nacional de Aduanas y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nº 206 de fecha 11/08/2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala.----------

---

[1] **Código Aduanero, artículo 327** – "**Casos de no aplicación de sanciones. 1.** La inexactitud realizada, en cualquier declaración relativa a las operaciones aduaneras de importación o exportación, no será considerada falta aduanera por diferencia si el declarante hubiere indicado todos los elementos necesarios para que el servicio aduanero pudiera establecer la correcta tributación y la misma fuere comprobable de la simple lectura de la propia declaración y los documentos respectivos. Esta inexactitud puede referirse a errores de trascripción, de cálculo, inadvertencia de algunos elementos necesarios para determinar el valor en aduana, en la conversión de monedas, clasificación arancelaria cuando los otros elementos han sido correctamente declarados y en la cantidad de carga y el peso correspondiente.

2. Asimismo, no se le aplicarán sanciones: **a)** si la diferencia pudiera causar un perjuicio fiscal cuyo importe fuere menor de U$S 50 (cincuenta) dólares americanos. **b)** si la diferencia por cantidad de una misma posición arancelaria no excediere del porcentaje de tolerancia establecido en este Código y las normas reglamentarias".

[2] **Código Aduanero, artículo 5 – "Potestad aduanera.** La potestad aduanera es el conjunto de atribuciones y deberes de la Dirección Nacional de Aduanas y de las autoridades dependientes de la misma, investida de competencia para la aplicación de la legislación aduanera para fiscalizar la entrada y salida de mercaderías del país, autorizar su despacho, ejercer los privilegios fiscales, determinar los gravámenes aplicables, imponer sanciones y ejercer los controles previstos en la legislación aduanera nacional".

RECIBIDO ESTADO CIVIL 29 -10- 2024

En cuanto a las **COSTAS** éstas deben ser impuestas al funcionario emisor del acto administrativo anulado, por imperio del artículo 106 de la Constitución, que establece la responsabilidad personal de los funcionarios o empleados públicos por las irregularidades cometidas en el ejercicio de la función.----------

En efecto, cuando el acto administrativo se declara nulo por la autoridad competente, es porque se dictó en transgresión a los requisitos de regularidad, por lo que corresponde imponer las costas al funcionario emisor del acto administrativo anulado; pues, de imponerse las costas a la entidad pública, además de contradecir la Constitución, constituye un premio para el funcionario negligente y un castigo para los contribuyentes quienes deben soportar la carga económica de la actuación irregular del uncionario.----------

Es importante recordar que en base al principio de jerarquía de las normas sustentado en el artículo 137 [3], la ley suprema de la República es la Constitución. Dicha norma encabeza el orden de prelación que integra el derecho positivo nacional, por consiguiente, ésta no puede ser inobservada al momento de resolver una controversia.----------

Como apoyo doctrinario cito al autor Rafael Bielsa, quien enseña: *"Si se hace responsable al Estado y no a los funcionarios culpables, éstos seguirán gozando de la impunidad de sus actos irregulares, y el Estado, es decir, el tesoro público, cargará con las consecuencias de esos hechos. Con hacer responsable al Estado, lo que resulta es una incidencia injusta de esa responsabilidad en los administrados o contribuyentes, pues toda indemnización que el Estado paga, se resuelve en una carga para los contribuyentes honestos o no culpables de las faltas de los funcionarios"* (BIELSA, RAFAEL; Estudios de Derecho Público, Tomo IV, Ed. Depalma, Buenos Aires. 1962. Págs. 309/310). **ES MI VOTO.**--

A su turno, el Ministro Dr. **CÉSAR M. DIESEL JUNGHANNS dijo:** Coincido con la opinión expresada por el Ministro Ramírez Candia, en cuanto propone el rechazo del recurso de apelación, por compartir sus fundamentos. Ahora Bien, respecto a la forma de imposición de costas, considero que corresponde imponer las mismas a la parte apelante y perdidosa en esta instancia, atendiendo a lo dispuesto en el Art. 205 del Código Procesal Civil, en concordancia con el Art. 203 inc. a) del mismo cuerpo legal. **ES MI VOTO.**----------

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

[3] **De la supremacía de la Constitución.** La ley suprema de la República es la Constitución. Esta, los tratados, convenios y acuerdos internacionales aprobados y ratificados, las leyes dictadas por el Congreso y otras disposiciones jurídicas de inferior jerarquía, sancionadas en consecuencia, integran el derecho positivo nacional en el orden de prelación enunciado. Quienquiera que intente cambiar dicho orden, al margen de los procedimientos previstos en esta Constitución, incurrirá en los delitos que se tipificarán y penarán en la ley. Esta Constitución no perderá su vigencia ni dejará de observarse por actos de fuerza o fuera derogada por cualquier otro medio distinto del que ella dispone. Carecen de validez todas las disposiciones o actos de autoridad opuestos a lo establecido en esta Constitución.

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

ANTE MÍ:

Abg. Norma Dominguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nº 430.-

Asunción, 29 de octubre 2.024.-

VISTOS: los méritos del Acuerdo que antecede, la Excelentísima

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA PENAL

RESUELVE:

1.- DECLARAR DESIERTO el recurso de nulidad interpuesto.----------

2.- RECHAZAR el recurso de apelación interpuesto por la Abg. Gisselle Lampert Oporto, representante de la Dirección Nacional de Aduanas y, en consecuencia;----------

3.- CONFIRMAR el Acuerdo y Sentencia Nº 206 de fecha 11/08/2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

4.- COSTAS de esta Instancia a la parte apelante, según voto de la mayoría.--

5.- ANOTAR, registrar y notificar.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

ANTE MI:

Abg. Norma Dominguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA