CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "CONSORCIO SAN CAYETANO C/ RESOLUCIÓN NRO. 52 DEL 23 DE JUNIO DEL 2016 DICTADO POR EL VICEMINISTERIO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA" **Nro. 809 – Año 2019**.

RECIBIDO ESTADÍSTICA Civil 28-10-2024 Roque López Ramírez Asistente

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. Cuatrocientos veintiseis. –

En la ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los veintiocho días del mes de octubre del año dos mil veinticuatro estando reunidos en la Sala de Acuerdos de la Corte Suprema de Justicia, los Excmos. Señores Ministros de 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 el expediente caratulado: "CONSORCIO SAN CAYETANO C/ RESOLUCIÓN NRO. 52 DEL 23 DE JUNIO DEL 2016 DICTADO POR EL VICEMINISTERIO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA", a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por el Abg. Rubén Andrés Careaga, en representación del Consorcio San Cayetano, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 97 del 04 de julio del 2018, el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, y su resolución aclaratoria, Acuerdo y Sentencia Nro. 44 del 22 de abril del 2019. ----------

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

CUESTIONES:

1. **¿Es nulo el Acuerdo y Sentencia apelado?**
2. **En caso contrario, ¿se halla ajustado a derecho?**

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

VOTO DEL MINISTRO MANUEL DEJESUS RAMÍREZ CANDIA: Considero pertinente señalar que el presente juicio ha quedado en autos para resolver en fecha 22 de junio del 2020; sin embargo, advirtiendo la excepción de inconstitucionalidad presentada por el Abg. Rubén Andrés Careaga, en

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

representación del Consorcio San Cayetano, se le dio el trámite correspondiente a dicha excepción y culminó con el dictado del Acuerdo y Sentencia Nro. 470 del 28 de setiembre del 2023, dictado por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia; ingresando el expediente a mi gabinete para su estudio y resolución recién en fecha 10 de mayo del 2024, por lo que el exceso temporal para el dictado de la resolución de los recursos interpuestos no es de mi responsabilidad. ----------

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: Por **Acuerdo y Sentencia Nro. 97 del 04 de julio del 2018**, el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, resolvió: "*1- NO HACER LUGAR A LA DEMANDA, contencioso-administrativa que promovió el Abogado Rubén Andrés Careaga, en representación del CONSORCIO SAN CAYETANO SRL, contra la Resolución Nro. 52 de fecha 23 de junio del 2016, dictada por la SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, dependiente del Ministerio de Hacienda, por los fundamentos expuestos, en consecuencia; 2- CONFIRMAR el acto administrativo impugnado, Resolución Nro. 52 de fecha 23 de junio del 2016, dictada por la SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, dependiente del Ministerio de Hacienda; 3- IMPONER las costas a la perdidosa, de conformidad al artículo 192 del CPC; 4- NOTIFICAR de oficio, conforme a lo establecido en el artículo 385 del CPC; 5- ANOTAR, registrar…*". Luego, por **resolución aclaratoria, Acuerdo y Sentencia Nro. 44 del 22 de abril del 2019,** el citado Tribunal, resolvió: "1- HACER LUGAR al recurso de aclaratoria interpuesto por el Abogado Rubén Andrés Careaga, representante convencional de la parte actora, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 97 de fecha 04 de julio del 2018, y por consiguiente, corresponde aclarar en la parte resolutiva como sigue*: "CONSORCIO SAN CAYETANO C/ RESOLUCIÓN NRO. 52 DE FECHA 23 DE JUNIO DEL 2016, DICTADA POR EL VICEMINISTERIO DE HACIENDA", fundado en el exordio de la presente resolución; 2- NOTIFICAR, registrar…".* ----------

El **fundamento del Tribunal de Cuentas para rechazar la demanda** se basó –*en resumen*- en que los hechos denunciados por la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) en ningún momento fueron desvirtuados por

RECIBIDO ESTRADOS JUSTICIA CIVIL 28-10-2024

la firma contribuyente, ya que durante todo el proceso del sumario administrativo no aportó prueba alguna que pueda demostrar lo contrario a lo sostenido por los auditores de la Administración. Por tanto, desembocó en que la Administración Tributaria (AT) mediante Resolución Particular Nro. 1058 del 24 de diciembre del 2015, en principio resolviera calificarla infracción como defraudación, aplicando una multa del 100% sobre el tributo contenido en los comprobantes que no reúnen las exigencias formales previstas en las normas legales y la multa equivalente al 300% sobre el importe de las facturas relacionadas a operaciones inexistentes utilizadas en el IVA General y las relacionadas a costos y gastos indebidamente deducidos del IRACIS. Sin embargo, posteriormente, la sanción pecuniaria fue reducida mediante la Resolución Particular Nro. 52 del 23 de junio del 2016, por la cual, se hizo lugar parcialmente al recurso de reconsideración. El Tribunal estableció que del análisis del artículo 172 de la Ley Nro. 125/92, resulta obvio que para que exista la defraudación es necesaria la intención dolosa del contribuyente, entendiéndose por dolo lo establecido en los artículos 290 y 291 del Código Civil. Circunstancia que fue probada en autos por la AT. Asimismo, consideró que la fiscalización desplegada fue realizada conforme a la legalidad exigida como principio del actuar administrativo, pues la fiscalización se desarrolló dentro del plazo establecido en el artículo 31 de la Ley Nro. 2421/04. Finalmente resolvió que la calificación dada por la SET responde a la actitud asumida por la firma contribuyente, configurándose lo previsto en los artículos 172, 173 numeral 3, 5 y 174 numeral 12 de la Ley Nro. 125/92, por lo que se concluye en la legitimidad del acto administrativo. ----------

El **Abg. Rubén Andrés Careaga, en representación del Consorcio San Cayetano, al momento de expresar agravios en relación al recurso de nulidad**, expuso –*en resumen*- que la resolución impugnada parte de una premisa falsa, que nunca fue objeto de discusión en el juicio y esto la convierte en incongruente de conformidad al artículo 15, incisos b) y d) del Código Procesal Civil. Alegó que la resolución recurrida parte de la premisa

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

de que "se evitó el pago del impuesto" y, por consiguiente, el supuesto "dolo" se configuró al generar un perjuicio al fisco; sin embargo, esto nunca estuvo en discusión en el juicio. Señaló que estaba claro que su parte no se encontraba con incumplimientos tributarios y que la supuesta "defraudación" no había evitado el pago del impuesto. Sostuvo como argumento principal que, no habiendo dinero a ingresar al estado, no se podría configurar defraudación y que el Tribunal consideró que su parte si evitó el pago de tributos, cerrándose la discusión en ese sentido, y que esto no es un simple error material, pues cambia sustancialmente el sentido de la resolución. ------

En ese lineamiento, es importante señalar que, el recurso de nulidad debe aludir a vicios de construcción del proceso o de la resolución en su forma y no a supuestos errores de juicio. ----------

El Código Procesal Civil, aplicable a la sustanciación del juicio contencioso administrativo, en virtud a lo establecido en el artículo 5 de la Ley Nro. 1462/35, establece los casos en los cuales es procedente declarar la nulidad de la sentencia, haciendo referencia a ella en los artículos 15 incisos: b), c), d), y e), y artículos 113 y 404, por lo cual, es necesario estudiar el recurso interpuesto conforme a las normativas citadas. ----------

Al respecto, las normas mencionadas disponen: ***Artículo 15.*** *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 vigentes y al principio de congruencia bajo pena de nulidad;* ***c)*** *resolver siempre según la ley, sin que le sea permitido juzgar del valor intrínseco o la equidad de ella;* ***d)*** *pronunciarse necesaria y únicamente sobre lo que sea objeto de petición, salvo disposiciones especiales;* ***e)*** *asistir a las audiencias de prueba y realizar personalmente las diligencias que este Código u otras leyes ponen a su cargo, con excepción de aquellas en que la delegación estuviere autorizada;* ***Artículo 113.*** *La nulidad será declarada de oficio, cuando el vicio impida que pueda dictarse válidamente sentencia definitiva, y en los demás casos en que la ley lo prescriba y;* ***Artículo 404.*** *Casos en que*

RECIBIDO
28-10-2021
Asistente

procede. El recurso de nulidad se da contra las resoluciones dictadas con violación de la forma o solemnidades que prescriben las leyes. ----------

Así, al analizar la cuestión planteada por el nulidicente, en contraste con las disposiciones legales antes citadas, se llega a la conclusión de que no es procedente resolver la nulidad de la sentencia impugnada, pues los argumentos señalados por el Abg. Rubén Andrés Careaga, refieren a supuestos errores de juicio y no a vicios de construcción del proceso o de la resolución en su forma. ----------

Por otra parte, se verifica que la sentencia impugnada se expidió sobre lo que fue objeto de petición, pues analizó la regularidad del acto administrativo impugnado, que calificó la conducta del contribuyente como defraudación en base a las normas tributarias que rigen la materia, Ley Nro. 125/92, por consiguiente, no se constata la transgresión de las normas argüidas por el recurrente (*artículo 15 incisos b) y d) del Código Procesal Civil*). ----------

Finalmente, cabe indicar que no se observan vicios o defectos procesales que ameriten de oficio la declaración de nulidad en los términos autorizados por los artículos 113 y 404 del Código Procesal Civil, por lo que corresponde **RECHAZAR** el recurso de nulidad interpuesto. ----------

A SU TURNO, LOS MINISTROS MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS Y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJERON: Manifiestan su adhesión al voto del Ministro Manuel Dejesús Ramírez Candia, por compartir los mismos fundamentos. ----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA PROSIGUIÓ DICIENDO: El **Abg. Rubén Andrés Careaga, en representación del Consorcio San Cayetano, al momento de expresar agravios en relación al recurso de apelación**, señaló –*en resumen*– que su parte sostuvo y probó que, pese a la documentación impugnada, no se ha perjudicado al fisco, pues no existe

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

dinero a ingresar al Estado en concepto de tributo y por consiguiente no puede existir defraudación. Resaltó que el "tributo defraudado" es el dinero o la prestación que debió haber ingresado y que por una simulación o fraude se ha evitado o reducido y esto deviene del artículo 172 de la Ley Nro. 125/92 y que en el caso en particular existe un saldo a favor del contribuyente, por lo que no existe impuesto determinado a favor del fisco. Indicó que el dolo no fue acreditado por la AT y que sencillamente reposó su decisión, en la presunción inconstitucional de defraudación inserta en los artículos 173 y 174 de la Ley Nro. 125/92. Prosiguió manifestando que su parte nunca tuvo a la vista la documentación enunciada en el acta final y que, por tanto, es muy extraña la conclusión a la que arribó el Tribunal, la cual pese a la orfandad documental del sumario y del juicio resolvió que la fiscalización realizada fue conforme a la legalidad exigida. Concluyó señalando que el fisco no probó el dolo de su representado pues no acompañó la prueba de la infracción cometida y de igual manera, no habiendo un perjuicio real al fisco no se puede configurar la defraudación. ----------

El **Abg. César Mongelós, en representación de la Abogacía del Tesoro, al momento de contestar el traslado de agravios** corrido a su parte, solicitó en primer lugar, que el recurso de apelación sea declarado desierto, pues el apelante no cumplió con la carga impuesta en el artículo 419 del Código Procesal Civil; en segundo lugar, contestó el traslado, manifestando -*en resumen*- que se constató la realización de actos y simulaciones en perjuicio del fisco, conforme al tipo legal previsto en el artículo 172 de la Ley Nro. 125/92. La SET comprobó las presunciones establecidas en el artículo 173, numerales 3 y 5, y el artículo 174, numeral 12 de la Ley Nro. 125/92, porque el Consorcio registró en sus declaraciones juradas como créditos, la supuesta adquisición de bienes y servicios por el monto de comprobantes que no reflejan la realidad de los hechos, con lo cual, lo consignado en sus declaraciones es falso. ----------

En ese sentido, corresponde verificar en primer lugar, si el escrito de expresión de agravios presentado por el Abg. Rubén Andrés Careaga, reúne

RECIBIDO
ESTADO DE LA CAUSA CIVIL
28-10-2021
Rocio López Franco
Asistente

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. ----------

A los efectos de abordar el recurso de apelación interpuesto, corresponde mencionar brevemente los **antecedentes del caso**, se advierte que a raíz de la solicitud de devolución de créditos fiscales realizada por el Consorcio San Cayetano, en concepto de pago en exceso del IVA e IRACIS, originados por las retenciones que le fueron efectuadas en el marco de ejecución del contrato para la construcción del Hospital de Clínicas de la Facultad de Ciencias Médicas, la SET dispuso la verificación de las obligaciones tributarias en cuestión, mediante Orden de Fiscalización Puntual Nro. 65000001117/2013. ----------

En la mencionada fiscalización, los auditores de la SET, concluyeron mediante el Informe Final de Auditoría Nro. 67000001143/2014, que el Consorcio declaró créditos fiscales en los formularios Nro. 120 del IVA General de los periodos fiscales enero/2010 a junio/2013, así como costos y gastos en los formularios Nro. 101 del IRACIS de los ejercicios fiscales del 2010 al 2012, que no contaban con el debido respaldo documental. Asimismo, detectaron que el Consorcio declaró créditos fiscales respaldados con comprobantes de ventas relacionados a operaciones comerciales que no existieron, puesto que ante la consulta realizada a 35 supuestos principales proveedores, 9 de ellos negaron haber realizado operaciones de venta al Consorcio y 2 no remitieron a la SET los documentos requeridos. Igualmente, el Departamento de Créditos y Franquicias Fiscales constató durante el análisis de la consistencia que de un total de 37 proveedores quienes

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

declararon montos de ventas por valores inferiores a los declarados por el Consorcio, 17 de ellos negaron la existencia de relaciones comerciales. ------

El Consorcio San Cayetano rechazó los resultados encontrados por los funcionarios auditores y, en consecuencia, la AT dispuso la instrucción del sumario administrativo según J.I. Nro. 272/2014, conforme disponen los artículos 212 y 225 de la Ley Nro. 125/92. El sumario concluyó con el dictado de la **Resolución Particular Nro. 108 del 24 de diciembre del 2015**, emitida por la Viceministra de Tributación (fs. 16/21) por la cual, se calificó la conducta del Consorcio San Cayetano como defraudación de conformidad al artículo 172 de la Ley Nro. 125/92 y se lo sancionó con la aplicación de una multa del 100% sobre el impuesto contenido en los comprobantes que no reúnen las exigencias formales previstas en las normas legales de Gs. 119.518.827 y la multa de 300% sobre el importe de las facturas relacionadas sobre operaciones inexistentes utilizadas en el IVA General y las relacionadas a los costos y gastos indebidamente deducidos del IRACIS de Gs. 2.671.453.455.-

Luego, en atención al recurso de reconsideración interpuesto por el Consorcio San Cayetano, la Viceministra de Tributación dictó la **Resolución Particular Nro. 52 del 23 de junio del 2016** (fs. 34/37), por la cual se resolvió hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto y, en consecuencia; aplicar una multa del 200% sobre el tributo defraudado por la utilización de facturas relacionadas a créditos, costos y gastos inexistentes. Ahora bien, se confirmó la calificación de la conducta del contribuyente como defraudación, con la multa del 100% del impuesto contenido en los comprobantes que no reúnen las exigencias formales en las normas legales. Dicha resolución fue accionada ante el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, resultando la confirmación de la misma, por los motivos mencionados al inicio *–véase el estudio del recurso de nulidad-;* rechazándose la demanda interpuesta.-------

Por otra parte, es importante mencionar, que el Consorcio San Cayetano interpuso ante ésta Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, la excepción de inconstitucionalidad contra el artículo 175 de la Ley Nro. 125/92, luego de que dicha disposición legal ya fuera aplicada por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, al momento de dictar el Acuerdo y Sentencia Nro.

RECIBIDO ESCRIBANÍA CIVIL 26-10-2024 Bque. Lopez Franco Asistente

97/2018 y en consecuencia; la **Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia resolvió por medio del Acuerdo y Sentencia Nro. 470** del 28 de setiembre del 2023 rechazar la excepción de inconstitucionalidad interpuesta. ----------

Habiendo expuesto los antecedes del caso, corresponde pasar al ***análisis del recurso de apelación*** interpuesto por el Abg. Rubén Andrés Careaga. ----------

En ese contexto, para resolver la cuestión propuesta, cabe recordar en primer lugar, lo dispuesto por el **artículo 172 de la Ley Nro. 125/92**, el cual expresa: "*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****.*" ----------

De la norma transcripta, se advierte que para que se configure la infracción de defraudación debe existir intencionalidad en el actuar del sujeto, mediante la realización de cualquier maniobra y con el fin de obtener un beneficio indebido. ----------

Por otra parte, el **artículo 173 de la Ley Nro. 125/92**, establece los casos en los que se presume la intención de defraudar al fisco, salvo prueba en contrario, de las personas que encuadren su conducta a las circunstancias previstas en la norma. Al respecto, la norma citada expresa: "*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: 1) contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes correlativos y los datos que surjan de las declaraciones juradas; 2) carencia de libros de contabilidad cuando se está obligado a llevarlos o cuando sus registros se encontraren atrasados por más de (90) noventa días; 3) declaraciones juradas que contengan datos falsos; 4)*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

exclusión de bienes, actividades, operaciones, ventas o beneficios que impliquen una declaración incompleta de la materia imponible y que afecte al monto del tributo; y 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." ----------

De igual forma, el **artículo 174 de la Ley Nro. 125/92**, regula la presunción de la defraudación, salvo prueba en contrario, indicando lo siguiente: "*Presunciones de defraudación. Se presumirá que se ha cometido defraudación, salvo prueba en contrario, … 12) Declarar, admitir o hacer valer ante la Administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados."* ----------

En ese sentido, observando las normas citadas, en contraste con la defensa del Consorcio San Cayetano de que no existió defraudación pues no existe dinero a ingresar al Estado; corresponde señalar -de nuevo- que para que se configure la infracción de defraudación, debe existir intencionalidad en el actuar del sujeto, mediante la realización de maniobras con el fin de obtener un beneficio indebido. Es decir, no resulta necesaria la materialización del perjuicio, como lo sugiere el contribuyente. ----------

Por otra parte, en lo que respecta al agravio referente a que el dolo no fue acreditado por la AT y que sencillamente reposó su decisión, en la presunción inconstitucional de defraudación inserta en los artículos 173 y 174 de la Ley Nro. 125/92, cabe indicar lo siguiente:

El artículo 173 de la Ley Nro. 125/92, establece los supuestos en los que se presume la intención de defraudar; por consiguiente, pesa sobre el contribuyente la carga de demostrar que los supuestos acreditados a su parte no se ajustan a la verdad. ----------

En ese contexto, al examinar detenidamente la Resolución Particular Nro. 108/2015, se puede afirmar que, al contrario de lo manifestado por el Consorcio, la Administración Tributaria demostró la intención de defraudar al fisco en el análisis de la consistencia de los créditos fiscales, mediante las

28-10-2024

observaciones que fueron plasmadas en el Informe Final de Auditoría Nro. 67000001143/2014, donde se confirmaron las presunciones previstas en los numerales 3 y 5 del artículo 173 de la Ley Nro. 125/92 y la establecida en el numeral 12 del artículo 174 de la Ley Nro. 125/92. Por otra parte, se advierte que el Consorcio manifestó en sede administrativa que en el hipotético caso de que no pudiera rebatir los cuestionamientos realizados en la fiscalización, procedería a la rectificación de las declaraciones juradas que correspondan; tal es así, que en fecha 04 de noviembre del 2014 rectificó sus declaraciones juradas del IVA y del IRACIS. ----------

Por otra parte, en lo que concierne a la etapa probatoria del juicio, no se observa que el contribuyente haya ofrecido pruebas que desvirtúen los cuestionamientos practicados por la Administración, conforme las reglas prescriptas en el artículo 249 del Código Procesal Civil, pues no demostró que las facturas impugnadas cumplan con las exigencias formales previstas en la ley tributaria para la liquidación del impuesto; así como tampoco demostró la realización de las operaciones comerciales en cuestión; sino que insistió en la remisión de oficios a la SET para que informare si el Consorcio adeudaba suma alguna en concepto de impuesto; lo cual, no logra desvanecer la presunción legal en su contra. ----------

Igualmente, cabe recordar al contribuyente, en lo que refiere al cuestionamiento de la aplicación de los artículos 173 y 174 de la Ley Nro. 125/92 por parte de la AT, que existen mecanismos legales establecidos en el Código de Procedimientos Civiles (*artículos 550 al 564*) para lograr la impugnación de dichas normativas y que las mismas no sean aplicadas por la Administración al caso en concreto; sin embargo, dicha circunstancia no aconteció en el presente caso, por lo cual, se concluye que no existe impedimentos para que se apliquen dichas normas. ----------

Finalmente, en lo que respecta a la multa aplicada por la SET al contribuyente, en concepto de infracción por defraudación, cabe señalar que el **artículo 175 de la Ley Nro. 125/92** expresa: "*Sanción y su graduación. La*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

defraudación será penada con una multa de entre una (1) y tres (3) veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar...". En el caso examinado, por Resolución Particular Nro. 52 del 23 de junio del 2016 la Administración resolvió aplicar al contribuyente la multa del 100% del impuesto contenido en los comprobantes que no reúnen las exigencias formales en las normas legales y la multa del 200% sobre el tributo defraudado por la utilización de facturas relacionadas a créditos, costos y gastos inexistentes; por consiguiente, se concluye que las multas aplicadas se encuentran dentro del marco legal establecido y al ser así, no se observa un actuar irregular de la Administración. ----------

Es oportuno mencionar que la norma antes transcripta y aplicada por la AT, determina un marco mínimo y máximo para imponer la sanción de multa, por lo que se está ante un acto discrecional de la Administración, con la limitación de que la sanción debe guardar razonabilidad y proporcionalidad con la infracción cometida. ----------

Igualmente, es importante señalar que el principio de proporcionalidad no implica que necesariamente se deba aplicar la sanción menos grave entre todas las posibles, sino en la graduación de la sanción cuando se establece un mínimo y un máximo, y la subsunción de la conducta entre varias posibles.----------

Por tanto, en base a las consideraciones expuestas, corresponde **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Rubén Andrés Careaga, en representación del Consorcio San Cayetano y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 97 del 04 de julio del 2018, el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, y su resolución aclaratoria, Acuerdo y Sentencia Nro. 44 del 22 de abril del 2019. ----------

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

A SU TURNO, LA MINSTRA MARÍA CAROLINA LLANES DIJO: El consorcio contribuyente resultó fiscalizado, tras la intervención fiscal resultó denunciado por utilización de comprobantes negados por sus emisores, los

que, en procedimiento administrativo de averiguación del total de 37 proveedores que registraron haber operado en dicho carácter, tras haber sido consultados, 11 de los mismos negaron haber tenido vínculo comercial, negando también haber emitido las facturas timbradas declaradas contablemente por el intervenido. ----------

También fue denunciada en la ocasión el uso de copias simples, con los que respaldó sus gastos al efecto del Impuesto a la Renta Comercial, Industrial y de Servicios imputable al ejercicio fiscal 2010 al 2012. ----------

Ante tales hechos no cabe dudas que aumentar su crédito fiscal con facturas que no cumplan con las formalidades legalmente exigidas o la falsedad de las mismas, ya que el fiscalizado no pudo justificar el uso de los instrumentos contables negados por sus supuestos proveedores, generando una presunción en contra, la que no pudo desvirtuar. ----------

La mecánica de recaudación del Impuesto al Valor Agregado opera de la tensión entre el crédito fiscal, en el presente caso generado con copias simples o facturas sin origen justificado, con el débito, permite la deducción del tributo por medio de la compensación el crédito con el débito fiscal. Por dicha operación puede resultar disminuido el monto imponible y hasta evitar el pago de la obligación tributaria cuando el crédito supera al débito IVA. -----

El IRACIS, cuyo resultado imponible se obtiene de la diferencia de la Renta Bruta, deduciendo de la misma la Renta Neta, en las que nuevamente impactan las declaraciones del crédito IVA, a lo que deben sumarse los gastos en la hipótesis que no hayan resultado gravado por el IVA. ----------

Estas aclaraciones son cumplidas ante el argumento del apelante, que sostuvo no haber suma en concepto de impuesto que al mismo corresponda pagar, para en base a ello sostener que no existió perjuicio a la recaudación fiscal, concluyendo finalmente que no se configuró el ilícito tributario de defraudación. ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Créditos fiscales emergentes de facturas de origen injustificables por su beneficiario, como copia simple de instrumentos, no pueden surtir los efectos pretendidos por la representación apelante. ----------

A ello corresponde hacer notar la rectificación de sus obligaciones IVA e IRACIS y el posterior pago de las diferencias impositivas resultantes cumplidas por el consorcio sancionado el 04 de noviembre de 2014, todo ello con posterioridad a la intervención del personal fiscalizador, no surte efecto neutralizador respecto a la responsabilidad del contribuyente que lo realice, conforme al artículo 208 de la Ley 125/91. ----------

Tal rectificación, por el contrario, implicó el tácito reconocimiento de haber declarado y tributado incorrectamente, que, de no haber sido instado por la intervención de la administración tributaria, hubiese sido mantenida invariable. ----------

En cuanto a la sanción aplicada al consorcio contribuyente, no encuentro cuestionamiento alguno al respecto, sobre lo que el respetado colega de Sala que me precedió en el análisis recursivo, refirió que cabe dentro de la discrecionalidad de la administración en la aplicación de la sanción al defraudador, el párrafo tercero del artículo 175 de la Ley 125/91, dispone: "La graduación de la sanción deberá hacerse por resolución fundada tomando en consideración las siguientes circunstancias: ...", contemplando 9 numerales sobre los que deberán ser determinadas los agravantes o atenuantes para la determinación de la multa. ----------

La multa finalmente impuesta al consorcio defraudador resulta la más baja de las posibles, conforme al referido articulado. ----------

Por lo expuesto, adhiero mi voto por el rechazo del recurso y la confirmación del fallo apelado, con costas a la parte apelante, el Consorcio San Cayetano. **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**. ----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "CONSORCIO SAN CAYETANO C/ RESOLUCIÓN NRO. 52 DEL 23 DE JUNIO DEL 2016 DICTADO POR EL VICEMINISTERIO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA" **Nro. 809 – Año 2019**.

RECIBIDO
ESTADÍSTICA CIVIL
28-10-2024
Roque López Franco
Asistente

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:

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Can
MINISTRO

Ante mí: **Luis María Benítez Riera**
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. 426.-

Asunción, 28 de octubre del 2024 .-

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

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1. **RECHAZAR** el recurso de nulidad interpuesto por el Abg. Rubén Andrés Careaga, en representación del Consorcio San Cayetano. ---
2. **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Rubén Andrés Careaga, en representación del Consorcio San Cayetano y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 97 del 04 de julio del 2018, el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, y su resolución aclaratoria, Acuerdo y Sentencia Nro. 44 del 22 de abril del 2019, por los fundamentos de la presente resolución. ----------
3. **IMPONER** las costas al apelante conforme lo establecido en el artículo 203, inciso a) del Código Procesal Civil. ----------
4. **ANOTAR**, notificar y archivar. ----------

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA