



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

**“La prejudicialidad
Administrativa
en el proceso penal”**

Asunción – Paraguay
2005



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

**“LA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA
EN EL PROCESO PENAL”
(Área Tributaria)**

NOCIONES GENERALES
ANÁLISIS CRÍTICO JURÍDICO DOCTRINAL
LEGISLACIÓN APLICABLE
JURISPRUDENCIA NACIONAL

TOMO I

**DIVISIÓN DE INVESTIGACIÓN, LEGISLACIÓN Y
PUBLICACIONES**

**ASUNCIÓN - PARAGUAY
2006**

Corte Suprema de Justicia – “LA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA EN EL PROCESO PENAL” Nociones Generales - Análisis Crítico Jurídico Doctrinal Legislación Aplicable - Jurisprudencia Nacional.

DERECHOS RESERVADOS

Queda prohibida cualquier forma de reproducción, transmisión o archivo en sistemas recuperables, sea para uso privado o público por medios mecánicos, electrónicos, fotocopadoras, grabaciones o cualquier otro, total o parcial, del presente ejemplar, con o sin finalidad de lucro sin autorización expresa.

Primera Edición: 600 ejemplares

D343.5 LA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA
EN EL PROCESO PENAL
NOCIONES GENERALES - ANÁLISIS CRÍTICO JURÍDICO
DOCTRINAL - LEGISLACIÓN APLICABLE –
JURISPRUDENCIA NACIONAL – ANEXOS .

COR Corte Suprema de Justicia

Asunción – Paraguay
Edición 2006 610 p.

ISBN 99925-958-2-5

DIVISIÓN DE INVESTIGACIÓN LEGISLACIÓN Y PUBLICACIONES
JOSÉ V. ALTAMIRANO, Ministro Director.

COORDINACIÓN:
MIGUEL OSCAR BAJAC ALBERTINI. Ministro

EQUIPO DE INVESTIGACIÓN Y ELABORACIÓN:
ABOG. LOURDES I. SANDOVAL LÓPEZ, Investigadora
NP. RUTH DUARTE DE ESPINOLA, Asistente.

COLABORACIÓN:
LIC. EUGENIA AYALA, Secretaria.
TI. MARCOS VILLAMAYOR, Asistente.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JOSÉ RAÚL TORRES KIRMSER
Presidente

VICTOR MANUEL NUÑEZ RODRIGUEZ
Vice Presidente 1°

WILDO RIENZI GALEANO
Vice Presidente 2°

JOSE V. ALTAMIRANO AQUINO
MIGUEL OSCAR BAJAC ALBERTINI
SINDULFO BLANCO
ANTONIO FRETES
CESAR GARAY ZUCCOLILLO
ALICIA PUCHETA DE CORREA
Ministros

**CENTRO INTERNACIONAL DE ESTUDIOS JUDICIALES
(CIEJ)
Consejo de Dirección**

JOSÉ RAÚL TORRES KIRMSER
**Miembro del CIEJ en su carácter de Presidente de la
Corte Suprema de Justicia**

ANTONIO FRETES
Ministro Director de la División de Capacitación

JOSÉ V. ALTAMIRANO
Ministro Director División de Investigación

**DIVISIÓN DE INVESTIGACIÓN, LEGISLACIÓN Y
PUBLICACIONES**

Integrantes:

ROSA ELENA DI MARTINO ORTIZ (Investigadora)
SUSANA GOMEZ FLEITAS (Investigadora)
CARMEN MONTAÑA (Investigadora)
LOURDES I. SANDOVAL LOPEZ (Investigadora)
EMILY SANTANDER DONNA (Investigadora)
MIRIAN SANTOS AVALOS (Investigadora)

EUGENIA AYALA ANAZCO (Secretaria)
RODOLFO SERAFINI GEOGHEGAN (Técnico)

RUTH DUARTE DE ESPINOLA (Asistente)
TERESITA FERNANDEZ DE FERNANDEZ (Asistente)
YVONNE LIZ SIMÓN (Asistente)
MARCOS VILLAMAYOR HUERTA (Asistente)

“Todos los agentes públicos de un mismo país son colaboradores y no autoridades rivales, celosas las unas de las otras. Todos tienen por única misión hacer funcionar, lo mejor posible, los servicios públicos.”

Jéze¹

¹ G. Jéze “PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO ADMINISTRATIVO” – Ed. Acayu, Buenos Aires, 1948, tomo I pag. 273

ÍNDICE GENERAL

PRÓLOGO	3
NOCIONES GENERALES	5
1. Definiciones	7
2. Etimología.....	8
3. Traducción.....	8
4. Marco Doctrinario Conceptual	8
ANÁLISIS CRÍTICO JURÍDICO DOCTRINAL (Varios autores)	15
“LA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA EN EL PROCESO PENAL”. Nora Ruotti Cosp	17
1. Introducción	19
2. Naturaleza jurídica de las sanciones e infracciones tributarias	21
3. Naturaleza jurídica del ilícito tributario	22
4. Ubicación del derecho tributario.....	24
5. Autonomía del derecho tributario	24
6. Teoría adoptada por la legislación nacional.....	25
7. Interrelación entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario en materia de criminalización	29
8. Relación entre la sanción administrativa y penal. Prejudicialidad	32
9. La evasión de impuestos como ley penal en blanco.....	34

9.1.El artículo 261 del Código penal y su tipificación como ley penal en blanco.....	36
9.2.La prejudicialidad administrativa como garantía en la integración de las leyes penales en blanco.....	38
10.La evasión de impuestos en el Código Penal Paraguay.....	38
10.1.¿Evasión de impuestos o tributos?	39
10.2.Conducta prohibida en evasión de impuestos tipificada en el artículo 261 del Código Penal.....	40
11.Existencia de dos modalidades delictivas diferentes.....	42
11.1.Delito de evasión de impuestos por acción o por omisión.....	43
11.2.Bajo la conducta activa	44
11.3.Bajo la conducta omisiva.....	44
12.Rebaja del impuesto por otra razón	44
13.La prejudicialidad y su aplicación en el procedimiento de sanción de las infracciones tributarias	45
14.La prejudicialidad en el proceso penal	47
14.1.Clasificación de la prejudicialidad.....	52
15.Relación entre el procedimiento administrativo y penal. Opciones legislativas.....	52
16.Tramitación del procedimiento penal con suspensión del procedimiento administrativo	53
17.Tramitación previa del proceso administrativo	54
18. Desarrollo paralelo del proceso	54
19.Fundamento en contra del agotamiento de la vía administrativa	55

20.Causales de justificación del agotamiento de la vía administrativa desde la óptica de la legislación paraguaya.....	55
20.1.Justificación de la prejudicialidad por razones de competencia, la cual es otorgada por al Constitución de la República del Paraguay	56
20.1.1.Competencia otorgada por el Poder Ejecutivo al Ministerio de Hacienda	56
20.1.2.Competencia otorgada por la Ley 125/91 para la determinación de la obligación tributaria	57
20.2.Justificación de la prejudicialidad por razones de especificidad de la materia tributaria	60
20.3.Justificación de la prejudicialidad como forma de evitar resoluciones contradictorias	62
20.4.Justificaciones de la prejudicialidad como garantía y forma de asegurar el debido proceso	64
21.La prejudicialidad tipificada en el artículo 237 del Código de Procedimientos Penales del Paraguay	67
22.Otras disposiciones citadas por fiscales y jueces penales del Paraguay como argumento para rechazar la prejudicialidad administrativa en el delito de evasión de impuestos	69
23.Bien jurídico protegido con la sanción penal	74
24.Bien jurídico protegido con la sanción administrativa.....	75
25.La graduación de la pena y su importancia como fundamento de la Prejudicialidad Administrativa.....	76
26.Inconvenientes de técnica legislativa sobre la prejudicialidad en la legislación paraguaya.....	79
27.La prejudicialidad como alternativa para establecer una relación entre el procedimiento	

administrativo y el penal de los ilícitos tributarios. Opciones legislativas	80
28. Tramitación del procedimiento penal con suspensión del procedimiento administrativo	80
29. Algunas reflexiones sobre el caso “Pasex” desde la óptica Tributaria	81
“LA PREJUDICIALIDAD DEL PRONUNCIAMIENTO DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DEL ESTADO PARA LA PERSECUSIÓN Y LA SANCIÓN PENAL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA” Instituto de Derecho Público	85
1. Introducción	87
2. La Ilícitud Tributaria	88
3. La Criminalización de la Evasión Tributaria en el Código Penal	95
4. La Prejudicialidad Administrativa para el juzgamiento penal de la Evasión Tributaria	100
“PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA EN MATERIA DE EVASIÓN TRIBUTARIA”. Ricardo Rodríguez Silvero – Adolfo y Pierina Ozuna	115
1. Consideraciones previas	117
2. El Delito de Evasión de Impuestos	118
2.1. Sujeto Activo	118
2.2. Conducta Prohibida	118
2.3. Agravantes	121
2.3.1. Lograr una evasión de gran cuantía	121
2.3.2. Abusar de su posición de funcionario público	122
2.3.3. Aprovecharse del apoyo de un funcionario que a su vez abusa de su competencia o posición	122

2.3.4.En forma continua se logre, mediante comprobantes falsificados una evasión de impuesto o beneficio indebido	123
2.3.5.Definición legal de evasión.....	123
2.3.6.Evasión o beneficio impositivo existen también en determinadas circunstancias, especificadas en el Código Penal.....	125
3.Legislación Comparada	126
4.La Criminalización de los Delitos Tributarios	127
5.La Cuestión Prejudicial	128
6.Fundamentos a favor de la prejudicialidad	130
6.1.Derecho del contribuyente a la “Seguridad Jurídica”	130
6.2.La Determinación tributaria es un acto administrativo.....	131
6.3.Principio de Especialidad.....	135
6.4.El Derecho Penal como “Ultima Ratio”	135
7.Fundamentos en contra de la Prejudicialidad Administrativa	136
7.1.La desnaturalización de la Función de la Jurisdicción Penal.....	137
7.2.Subordinación de la Jurisdicción Penal y de las facultades del Ministerio Público, a resoluciones extrapenales	139
7.3.Subordinación de la Investigación Penal	139
7.4.Privación al Ministerio Público de su facultad de investigar un hecho penal?.....	140
7.5.Prejudicialidad como vía de dilación o escape, la eternización de los conflictos	141
8.Conclusiones	143

“LA PREJUDICIALIDAD Y LA DOBLE JURISDICCIÓN EN EL DELITO DE CONTRABANDO”. Luis Manuel Andrada Nogues 145

1.La prejudicialidad y la doble Jurisdicción en el Delito de Contrabando 147

BREVES CONSIDERACIONES SOBRE LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DE LOS CONTRIBUYENTES; RECIENTE FALLO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Diego Zavala..... 161

1.Breves consideraciones sobre las Garantías Constitucionales de los contribuyentes; reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia 163

2.La Decisión atacada de Inconstitucionalidad 167

3.Los fundamentos de la Fiscalía en su Acción ante la Corte Suprema de Justicia 168

4.La decisión de la Corte Suprema de Justicia..... 169

5.Los elementos del hecho punible; la cuestión de la determinación tributaria de la evasión..... 172

6.El acto de determinación tributaria; organismo técnico..... 172

7.El sistema Constitucional de División y Control entre Poderes; Principios Constitucionales en juego.... 177

8.Los factores extra legales que rodearon a la decisión de la Corte Suprema; los peligros para nuestro Orden Constitucional 180

9.Algunas referencias a Normas Internacionales..... 186

10.Conclusión: Respetando el Orden Constitucional damos credibilidad a nuestro Sistema Institucional y sentamos las bases para el crecimiento económico .. 188

LEGISLACIÓN APLICABLE	193
1.Constitución Nacional	195
2.Ley N° 125/91 “Establece el nuevo Régimen Tributario”	205
3.Ley N° 109/92 “Que aprueba con modificaciones el Decreto Ley N° 15 de fecha 8 de marzo de 1990, “Que establece las Funciones y Estructura Orgánica del Ministerio de Hacienda”	281
4.Ley N° 135/93 “Que aprueba con modificaciones el Decreto Ley N° 39 del 31 de marzo de 1992, “Por el cual se crea la Dirección General de Grandes Contribuyentes”, y se modifican y amplían disposiciones de la Ley N° 109/92”	297
5.Ley N° 170/93 “Que aprueba con modificaciones el Decreto Ley N° 36 del 31 de marzo de 1992, “Por el cual se dispone la ampliación de las sanciones aplicables a la defraudación tributaria prevista en la Ley N° 125/91”.....	303
6.Ley N° 1160/97 “Código Penal”	317
7.Ley N° 1286/98 “Código Procesal Penal”	327
8.Ley N° 1535/99 “De Administración Financiera del Estado”	335
9.Decreto N° 8127/00 “Por el cual se establecen las disposiciones legales administrativas que reglamentan la implementación de la Ley N° 1535/99, de Administración Financiera del Estado, y el Funcionamiento del sistema integrado de Administración Financiera SIAF”	345
10.Ley N° 2421/04 “De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal”.....	351
8.Ley N° 2422/04 “Código Aduanero”	395

9. Decreto N° 6904/05 “Por el cual se consolida en un solo instrumento legal las disposiciones de la Ley N° 125/91, relacionadas con el otorgamiento de prórrogas y facilidades de pago y la aplicación de la sanción prevista para la infracción por mora y se establece un régimen transitorio de aplicación de la tasa de interés o recargo moratorio y contravención” 431

10. Proyecto de Ley “Que modifica el Artículo 15 de la Ley N° 1286/98 “Código Procesal Penal”. Presentado al Parlamento por los Dres. Carlos Mateo Balmelli, Dani Rebollo y Víctor Bresanovixch M. 439

10.1. Exposición de motivos del Proyecto de Ley que modifica el art. 15 de la Ley N° 1286/98 Código Procesal Penal..... 442

JURISPRUDENCIA NACIONAL..... 453

1. Auto Interlocutorio N° 923, del 16 de setiembre del 2004. Causa: “Mauricio Schwartzman y otros s/ Evasión de Impuestos”..... 455

2. Acuerdo y Sentencia N° 128, del 17 de marzo del 2005. Acción de Inconstitucionalidad en el Juicio: “Mauricio Schwartzman Parnes, Emilio Bedoya, Graciela Pacua y Otros s/ Evasión de Impuestos. Año 2004 – N° 3256 473

3. Acuerdo y Sentencia N° 17, del 17 de marzo de 2005. Incidente de Prejudicialidad en los Autos “Gilberto Rubert y Jocir Alves s/ Evasión de Impuestos..... 495

ANEXOS..... 519

1. Resolución tomada en el marco de las Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios,

Cordoba-España1972 sobre el tema: “DELITOS CONEXOS CON LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA. VIOLACIONES DE DEBERES TRIBUTARIOS SANCIONADAS PENALMENTE”	521
2.Resolución tomada en el marco del XIX Jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario, Lisboa Portugal 1998 sobre el tema: “CRIMINALIZACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS”	527
3.Responsabilidad Tributaria y Penal de los Contadores certificantes de balances y auditorias en la Legislación Argentina.....	533
ÍNDICE ALFABETICO TEMÁTICO	543
GLOSARIO	559

PRÓLOGO

PRÓLOGO

La Corte Suprema de Justicia, haciendo uso de sus facultades de rector capacitador de la máxima instancia judicial y ante la existencia de una laguna legislativa y la necesidad de unificar criterios con los magistrados sobre un tema de bastante controversia como lo constituye la “PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA EN EL PROCESO PENAL”, decidió encargar a la División de Investigación, Legislación y Publicaciones, del Centro Internacional de Estudios Judiciales (CIEJ), a cargo del Ministro Director Dr. José V. Altamirano la labor de realizar un material sobre el tema, que sirva de ayuda clarificadora a la hora del análisis de los diferentes procesos en los cuales aparece el tipo de prejudicialidad que nos ocupa desde el punto de vista tributario.

Para profundizar en ese terreno tan especializado y contar con un análisis crítico, jurídico doctrinario, la División de Investigación invitó a profesionales versados en materia tributaria de nuestro país, los cuales colaboraron desinteresadamente con la Corte Suprema entregando sus materiales para ser incluidos en la obra. Es así que tenemos el agrado de contar con el valioso aporte de la Dra. Nora Ruoti Cosp, el Dr. Marco Antonio Elizeche (En representación del Instituto de Derecho Público), el Dr. Ricardo Rodríguez Silvero y su equipo de trabajo, el Dr. Luis Andrada Noguez y el Dr. Diego Zavala, a quienes expresamos nuestro reconocimiento y nuestra gratitud.

Siguiendo un orden didáctico se incluyeron NOCIONES GENERALES, con definiciones de diferentes autores internacionales, etimología y traducción del vocablo prejudicialidad, marco doctrinario conceptual, LEGISLACIÓN APLICABLE, con toda la normativa que afecta a la materia, JURISPRUDENCIA NACIONAL y como un ANEXO

resoluciones tomadas en jornadas latinoamericanas de derecho tributario y comentarios de tributaristas de otros países sobre el tema.

La LEGISLACIÓN APLICABLE cuenta con concordancias y modificaciones que han sufrido las leyes en el transcurso de los cambios tributarios que están afectando a nuestro país y se han tomado solo los artículos que afectan al tema de prejudicialidad; se introduce también el innovador proyecto de Ley que modifica el artículo 15 de la Ley N° 1286/98 “Código Procesal Penal” presentado al parlamento por los Dres. Carlos Mateo Balmelli, Dany Rebollo y Víctor Bresanovixch M., que busca de alguna manera paliar el vacío legislativo en esta materia.

La organización de la obra hace que un tema específico o un vocablo determinado sea de fácil búsqueda, con un ÍNDICE GENERAL, un ÍNDICE ALFABÉTICO TEMÁTICO y un GLOSARIO bastante amplio de vocablos muchas veces muy poco manejado y a veces hasta desconocido, a fin de que todo ello constituya un material de agradable manejo, tanto para el magistrado como para un ciudadano común interesado en el tema de estudio.

De esta manera, la Corte Suprema de Justicia busca llegar a sus magistrados a fin de tenerlos actualizados en diferentes ámbitos de interés para los mismos, considerando que la presente obra será de suma utilidad para futuros fallos en la búsqueda de la anhelada justicia.

MIGUEL OSCAR BAJAC
Ministro Coordinador de la obra

NOCIONES GENERALES

NOCIONES GENERALES

1. DEFINICIONES:

• EL VOCABLO PREJUDICIALIDAD

- Dícese de aquello que debe ser decidido previamente o con anterioridad a la sentencia principal, en razón de constituir un hecho o fundamento determinante de ésta².

En sentido amplio son todas las cuestiones prejudiciales que, tanto en lo civil como en lo criminal, se proponen y deben ser resueltas antes del juicio, sobre un asunto cualquiera. En este sentido son verdaderas cuestiones prejudiciales las excepciones en lo civil y los artículos incidentales en lo penal. Pero en su sentido propio y estricto, las cuestiones prejudiciales constituyen la materia del procedimiento penal, y son las cuestiones civiles o administrativas que a veces se presentan en el proceso y que deben ser resueltas en pieza separada o por distinta autoridad de la que conoce el asunto principal y siempre antes que éste, por depender directamente de ellas la calificación legal del hecho justificable.³

• PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA EN EL PROCESO PENAL:

Se refiere a la necesidad de que una cuestión sea resuelta previamente por un órgano diferente al tribunal penal, mediante una resolución de carácter firme, producida en otra instancia, administrativa o judicial, que se constituye en condición esencial y que permita al juzgador determinar si se está o no ante una

² Eduardo J. Couture, *Vocabulario Jurídico*, Ed. Depalma, Argentina, Buenos Aires, 1993, pág. 467

³ *Vocabulario Jurídico Latino* Ramón R. Abarca Fernández Profesor Principal de la Universidad Católica de Santa María de Arequipa Perú

conducta reprochable que amerite una investigación en el ámbito de su competencia.

2. ETIMOLOGÍA:

Derivado del adjetivo *prejudicial*, y éste del latín *praeiudicialis*, “anterior al juicio”.

3. TRADUCCIÓN:

Francés, *Préjudiciel*; Italiano, *Pregiudiziale*; Portugués, *Prejudicial*; Inglés, *Prejudicial*; Alemán, *Vorfrage*.

4. MARCO DOCTRINARIO CONCEPTUAL

Las relaciones jurídicas que dan origen a las distintas acciones procesales (penal, civil, administrativa, etcétera) ordinariamente se entrelazan de manera tal, que lo que es objeto de un proceso puede estar conexo con otras de distinta naturaleza. Ello provoca múltiples problemas, cuya solución está dominada por conceptos generales de muy diverso orden que explican o justifican la diversidad de criterios adoptados por los distintos autores bastantes reconocidos a nivel mundial.

Quienes se dedican a estudiar las distintas situaciones que estas interferencias plantean ponen de relieve las dificultades con que tropiezan para lograr soluciones adecuadas.

La importancia de la materia, concretada en la teoría de las pretensiones o cuestiones prejudiciales, corre, por lo tanto, pareja con su dificultad⁴. Ella integra, asimismo, uno de los capítulos más deficientemente

⁴ M:A: Oderigo, *Prejudicialidad civil* en el proceso penal, Ed. Ideas, Buenos Aires, 1945, pág. 9 y a E. Aguilera de Paz, *Tratado de las cuestiones prejudiciales y previas en el proceso penal*, Ed. Hijos de Reus, 2º edic., Madrid, 1917, pág. 4

legislado no solo en Paraguay sino también en diferentes Países del mundo.

Más allá de los estrechos límites del Derecho positivo y especialmente en las proyecciones que el tema ofrece en el orden administrativo y penal, el caudal doctrinario susceptible de utilizar como fuente del conocimiento es sumamente precario. Los principales trabajos que abordan el tema, en el país y en el extranjero, lo refieren principalmente a los aspectos del derecho civil y penal.

Todos los autores señalan lo embarazoso que es lograr dar un concepto preciso acerca de la materia que integra la prejudicialidad y encontrar una definición que merezca aprobación general, desde que, en su mayoría, ellas están referidas a un determinado sistema legislativo.

Con un sentido amplio y comprensivo, se la ha querido determinar en una fórmula precisa y concreta, diciendo que es “prejudicial” toda cuestión jurídica cuya resolución constituya un presupuesto para la decisión de la controversia principal sometida al juicio⁵.

Carnelutti,⁶ al estudiar el tema del “acercamiento incidental”, en cuanto la decisión del litigio reclama el conocimiento del juez sobre un hecho jurídico cuyas consecuencias exceden el ámbito de la decisión, expresa: “se habla aquí de cuestiones prejudiciales, cuando en rigor de terminología es prejudicial toda cuestión cuya solución constituye una premisa de la decisión”.

⁵ 3V.Manzini. Trad. S. Sentís Melendo y M. Averra Redín. Ed. EJEA, Argentina, Buenos Aires, 1951, t. I, pág. 342

⁶ Sistema, trad. AlcaláZamora y Castillo y Sentís Melendo, Ed. Uthea Argentina, Buenos Aires, 1944, t. II, pág. 683.

Oderigo⁷ sostiene que para llegar a caracterizar la “prejudicialidad” es menester hacer el distingo entre “cuestiones prejudiciales” y “excepciones prejudiciales”; y si bien la doctrina no ha trazado un límite rigurosamente científico entre ellas, reconoce a la primera un ámbito más amplio y sugiere una referencia al fondo del asunto, mientras que la excepción trasunta un concepto formal o procesal. Por esta vía, distinguiendo entre fondo y forma, como única manera para lograr una definición, concreta su pensamiento en los siguientes términos: Son cuestiones prejudiciales aquellas que versan sobre una situación de derecho extrapenal anterior o posterior al hecho del agente y cuya solución sea susceptible de condicionar la procedencia o alcance de la represión o la titularidad de la acción penal.”

Reserva este autor la denominación de “excepciones prejudiciales” para cuando dichas cuestiones traigan aparejada la suspensión del proceso penal hasta la decisión de las mismas por el juez extrapenal, a cuya decisión deberá atenerse el juez del crimen en su pronunciamiento.

Aguilera de Paz, en su “TRATADO DE LAS CUESTIONES PREJUDICIALES Y PREVIAS”, que aborda el tema con la profundidad y erudición que le son características, considera como cuestiones prejudiciales en el procedimiento penal a las cuestiones civiles, canónicas o administrativas propuestas en una causa con motivo de los hechos perseguidos en la misma, que se hallan tan íntimamente ligados al acto justiciable que sea racionalmente imposible separarlas o que su resolución pueda tener influjo en la decisión de la causa, o de cuyo fallo haya de depender la sentencia que deba dictarse en ésta”.

⁷ M:A: Oderigo, *Prejudicialidad civil* en el proceso penal, Ed. Ideas, Buenos Aires, 1945, pág. 9 y a E. Aguilera de Paz, *Tratado de las cuestiones prejudiciales y previas en el proceso penal*, Ed. Hijos de Reus, 2º edic., Madrid, 1917, pág. 23

Para Fenech,⁸ que estudia la prejudicialidad en el capítulo de las pretensiones en el proceso penal, una pretensión es prejudicial respecto de otra cuando deba decidirse antes de ella, y debe decidirse antes cuando la resolución que sobre ella recaiga ha de tenerse en cuenta en la resolución de la segunda.

Víctor De Santo⁹ define cuestiones prejudiciales como aquellas cuestiones jurídicas cuya resolución constituye un presupuesto para la decisión de la controversia principal sometida a proceso.

En el diccionario Jurídico Mexicano editado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas ¹⁰ tomo I, se explica que las cuestiones prejudiciales, en sentido más amplio, son las cuestiones que deben resolverse por el mismo juez de la causa previamente a la decisión del fondo del proceso, y con un criterio más estricto, aquellas que es preciso concluir por otro tribunal y con autoridad de cosa juzgada a fin de que, como antecedente lógico de la sentencia, se pueda decidir la materia principal de un proceso diverso.

En el sistema mexicano existe gran confusión en la doctrina, la jurisprudencia e inclusive en la legislación sobre las que se califican de cuestiones prejudiciales, las que en primer término deben distinguirse de los llamados “actos prejudiciales o preparatorios”, en virtud de que en estos últimos el calificativo “prejudicial” se entiende como anterior al proceso, en tanto que en las cuestiones que examinamos, se utiliza como previo a la sentencia; pero, además, con frecuencia se les confunde con los

⁸ *Derecho procesal penal*, Ed. Labor S.A., Barcelona, 1952, t. I, pág. 556

⁹ Víctor De Santo, *Diccionario de Derecho Procesal*, Ed. Universidad, Bs.As.Arg., 1991, p. 88

¹⁰ La Corte Suprema de Justicia envió en noviembre del 2005 a cuatro Funcionarias de la División de Investigación, Legislación y Publicaciones al Instituto de de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México a dos efectos: la capacitación y establecer los lineamientos para la firma de un convenio entre el Centro Internacional de Estudios Judiciales de la Corte Suprema de Justicia (CIEJ) y dicho Instituto.

incidentes de previo y especial pronunciamiento, con las excepciones perentorias o inclusive con las llamadas “defensas previas”, ya que si bien es cierto que todos ellos pueden influir en la decisión final, son resueltos por el juez de la causa y no trascienden de ella.

De acuerdo con la autorizada opinión de los tratadistas Niceto Alcalá Zamora y Castillo y Hugo Alsina, quienes analizan con claridad una materia tan difícil, son dos los principales criterios (calificados como absolutos, ya que también hay sistemas mixtos): el primero se apoya en la tradición del derecho romano en el cual se adoptaba el principio de que el juez de la causa principal lo era también de la excepción, y por lo tanto debía decidir dichas cuestiones aun cuando fueran de diversas materias y ello por razones de economía procesal, ya que se evita la suspensión del procedimiento, pero por otro lado, la decisión sobre las propias cuestiones sólo puede darse para los efectos de la materia principal y por ello no adquiere la autoridad de la cosa juzgada ni se evita un proceso posterior; **el segundo sistema, que es el que los citados tratadistas consideran como más aceptable**¹¹, el que sostienen que tratándose de cuestiones heterogéneas, es decir, de materias diversas, el juez de la causa principal debe suspender el procedimiento, en tanto se resuelve la cuestión prejudicial por el tribunal competente, tomando en cuenta que debe atenderse a la especialización del juzgador, ya que con frecuencia son diversos los criterios para apreciar las pruebas en los tribunales que deciden problemas civiles o penales.

En el sentido estricto de las cuestiones prejudiciales éstas se transforman en un proceso conexo de carácter autónomo respecto del principal, y lo que decida el juez de este último es vinculatorio para el

¹¹ Véase la parte de jurisprudencia y se podrá observar que este criterio es el adoptado actualmente por la Corte Suprema de Justicia de Paraguay.

tribunal que conoce la materia de fondo, respecto de la cual constituye un antecedente.

Igualmente, en el diccionario jurídico mexicano se expone que las cuestiones prejudiciales han sido reguladas de manera poco satisfactoria por los códigos procesales, tanto civil como penal, y se relaciona en particular con tres instituciones:

- a) La suspensión del proceso en ambas materias,
- b) la impugnación de falsedad de los documentos y
- c) la responsabilidad civil proveniente de delito.

Por lo que se refiere a la *suspensión*, el Código Procesal Civil Mexicano la regula de manera defectuosa en la fr. X del a. 137 bis, relativo a la caducidad de la instancia (que fue introducida por reforma publicada el 31 de enero de 1964), la que dispone en su inciso b) que el proceso civil se suspende: “en los casos que es necesario esperar la resolución de una cuestión previa o conexas por el mismo juez o por otras autoridades”.

El artículo 367 del Código Procesal Penal Mexicano, con mejor criterio establece que el proceso se suspende cuando no pueda pronunciarse la decisión, sino hasta que se dicte una resolución en otro negocio o en cualquier otro caso especial determinado por la ley.

Se consideró importante hacer este capítulo previo de nociones generales al presente trabajo, porque cada una de las definiciones citadas anteriormente tienen elementos importantes que nos servirán para poder tener un panorama general sobre la materia de estudio.

El marco doctrinario conceptual de esta investigación está conformada por los aportes teóricos y prácticos que exponen los tratadistas más reconocidos del Paraguay en materia Tributaria, teniendo en cuenta que la prejudicialidad en sentido general es bastante amplia por lo que nos hemos abocado exclusivamente al análisis de la prejudicialidad administrativa en el área penal y la hemos delimitado al área tributaria.

ANÁLISIS CRÍTICO JURÍDICO
DOCTRINAL DE VARIOS
AUTORES ESPECIALIZADOS
EN LA MATERIA

“LA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA EN EL PROCESO PENAL”

NORA RUOTI COSP¹²

¹² Abogada Doctorando en Derecho Económico. Universidad Pablo de Olavide. Sevilla. España, especialista en derecho tributario y asesoría en inversiones con énfasis en aspectos societarios, comerciales y empresariales, autora de varias publicaciones, expositora en diversos foros nacionales e internacionales, profesora titular de prestigiosas universidades del Paraguay. Socia y gerente general de la firma ***Emprendimientos Nora Ruoti SRL***. empresa dedicada a la edición y publicación de libros.(www.noraruoti.com.py)

1 INTRODUCCIÓN.

Con la promulgación de la Ley N° 1.160/97 “Código Penal del Paraguay” y bajo el Título VI “hechos punibles contra el orden económico y tributario”, Capítulo I “hechos punibles contra el Erario” se tipifican como delitos especiales los siguientes:

- evasión de impuestos (artículo 261).
- Adquisición Fraudulenta de Subvenciones (artículo 262).

Estos tipos de delitos económicos pueden ser considerados como “Delitos Penales en Blanco”, por no contener la norma cuya infracción fundamenta la tipicidad y remitirse a un complemento normativo contenido en otra disposición legal.

En materia de “evasión de impuestos”, tanto la Ley N° 125/91 “Nuevo régimen tributario”, como así también la Ley N° 2422/04 “Código Aduanero” establecen el procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria, contemplando las sanciones que corresponden en dicha sede administrativa.

Sin embargo, la legislación positiva nacional no hace referencia de manera específica a la relación entre la sanción administrativa y la sanción penal que pudieran corresponder a las infracciones tributarias, ni tampoco al carácter prejudicial o no del procedimiento administrativo para la tipificación del “Delito de evasión de impuestos”.

Cabe resaltar que la prejudicialidad se refiere a la necesidad de que una cuestión sea resuelta previamente por un órgano diferente al tribunal penal, mediante una resolución de carácter firme, producida en otra instancia, administrativa o judicial, que se

constituye en condición esencial y que permita al juzgador determinar si se está o no ante una conducta reprochable que amerite una investigación en el ámbito de su competencia.

Si bien es cierto que el artículo 327 del Código Procesal Penal vigente dispone: “*La cuestión prejudicial procederá cuando sea necesario determinar por un procedimiento extra penal la existencia de uno de los elementos constitutivos del hecho punible*”, la falta de reglamentación específica en materia de “evasión de impuestos” ha dado lugar a diversas interpretaciones sobre la necesidad de agotar o no previamente la instancia administrativa de manera a determinar la existencia de los elementos del hecho punible.

En efecto, tal como será dispuesto posteriormente el artículo 327 del Código Procesal Penal Paraguayo, se limita a establecer una regla general sin especificar qué conductas punibles serán prejudiciales, dejando de esta manera al juzgador, la potestad de interpretar en cada caso la aceptación o no de la prejudicialidad. Esto da lugar a que algunos juzgadores penales la acepten y otros lo rechacen, lo cual a su vez viola el precepto constitucional de la igualdad ante la ley.

Por otro lado, tampoco el Código Penal vigente adopta el sistema de calificar, de manera taxativa, cuándo el ilícito está condicionado a una resolución firme en un proceso extra penal.

Es por ello que se debe contar con una norma específica que otorgue un tratamiento procesal adecuado, que integre las disposiciones de la ley tributaria especial, del Código Penal y del Código de Procedimientos Penales, estableciendo el carácter prejudicial de la sanción en sede administrativa, por razones de competencia, especificidad de la materia y garantía del debido proceso, sin que dicha normativa se

convierta en un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal penal.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 261 del Código Penal que tipifica el delito de evasión de impuestos, cuyos elementos objetivos y subjetivos serán mencionados como referencia en el presente trabajo, resulta necesario, primero determinar los componentes de la relación jurídico tributaria entre el “sujeto activo” (imputados) y el “sujeto pasivo” (administración tributaria) y que son relevantes para la determinación del impuesto tales como: la realización del hecho imponible, los elementos cuantitativos del tributo y otros.

Por otro lado, atendiendo a que la legislación paraguaya configura el delito de evasión de impuestos como un delito de resultado, el que puede ser, bajo una de las modalidades “la existencia de un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado total o parcialmente”, o “la obtención de beneficios indebidos, (bajo la otra modalidad) resultaría lógico que estos resultados se determinen previamente en sede administrativa si se adeuda o no tributos.

2- NATURALEZA JURÍDICA DE LAS SANCIONES E INFRACCIONES TRIBUTARIAS

La caracterización de la naturaleza jurídica de las sanciones e infracciones que son aplicadas a los ilícitos tributarios, sea en el ámbito penal o administrativo, aún cuando pareciera un tema meramente doctrinal o académico, conlleva a trascendentes resultados prácticos, por sus efectos en la aplicación e interpretación de las leyes y en el propio procedimiento sancionador.

Es también importante reconocer la doctrina o corriente adoptada por un país, y más importante

resulta para aquellos países como el nuestro, que no han sido capaces de legislar en forma clara sobre el procedimiento para la determinación de la materialización de los denominados “hechos punibles contra el orden económico y tributario” establecidos en el Código Penal Paraguayo.

La importancia de la distinción, radica incluso en la competencia para la promulgación de las leyes, puesto que, por ejemplo, como sucede en la legislación argentina, si se concluye que las sanciones tributarias pertenecen a la órbita del derecho penal, por virtud del reparto constitucional de las competencias, su creación quedaría reservada al Congreso de la nación argentina y las provincias no podrían legislarlas.

Esta situación, aún cuando no es de aplicación en nuestro país, acorde con la forma de Estado unitario e indivisible adoptada por la República del Paraguay y dispuesta en el art. 1 de la Constitución Nacional, por la cual no existe reparto de las competencias en materia legislativa, nos da una visión de la importancia de la correcta determinación de la naturaleza de los ilícitos tributarios.

Es por ello, que haré una breve referencia a las mismas, para posteriormente establecer la corriente adoptada por el Paraguay.

3- NATURALEZA JURÍDICA DEL ILÍCITO TRIBUTARIO

Las doctrinas acerca de la naturaleza jurídica de las sanciones e infracciones tributarias, han sido enfocadas desde varios puntos de vista. Algunos doctrinarios discuten si la imposición de una pena o sanción por incumplimiento en el pago de los tributos correspondería al derecho penal, al derecho administrativo, a una rama especial del derecho penal o del derecho administrativo, o incluso, si debiese

corresponder a una rama especial del derecho en general.

También se discute la distinción entre el ilícito penal y el ilícito administrativo y, si en dicho sentido es posible sancionar ambas conductas antijurídicas, sin que con ello exista una violación al denominado principio del “non bis in ídem”, que prohíbe la aplicación de dos o más sanciones a un mismo hecho ilícito.

Para dar inicio al análisis del tema, debo resaltar que las diversas doctrinas acerca de la naturaleza jurídica de las infracciones y sanciones que se aplican a los ilícitos tributarios, han variado atendiendo a las diferentes conceptualizaciones del tributo y su evolución histórica, existiendo en algunos casos diferencias no sustanciales.

Cabe recordar que desde un primer momento el tributo era considerado por el Estado como un medio para la obtención de los recursos económicos, ampliándose posteriormente este concepto hasta considerarlo como un elemento esencial del Estado para el logro de sus fines, tanto económicos como sociales, de manera tal que la tributación pasó a ser utilizada además como política de desarrollo social y económico y no meramente con fines recaudatorios.

De entre las diversas teorías podemos citar las siguientes: la Teoría Penalista, la Teoría Administrativista, la Teoría Dualista y la Teoría Autonomista o Tributarista, estas teorías no serán explicadas por razones de espacio en el siguiente material.¹³

¹³ Véase www.ruoti.com.py

4- UBICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO

Sabemos que el derecho en general se halla compuesto por diferentes normas jurídicas de carácter obligatorias que regulan las facultades y las obligaciones de las personas, el cual es dividido en dos grandes ramas: derecho público y derecho privado.

Dentro de la primera clasificación, la cual comprende el conjunto de normas que establece la estructura y funciones del Estado como ente soberano, y las relaciones jurídicas del mismo con los particulares y con los otros Estados, se encuentra el derecho tributario.

Forman parte integrante del derecho público otras ramas vinculadas y relacionadas con el derecho tributario, a tal punto que las primeras posiciones doctrinarias no reconocían al derecho tributario como una rama autónoma, sino formando parte de alguna de estas ramas. Se hace referencia al derecho administrativo, al derecho financiero y al derecho fiscal.

Atendiendo a que el derecho financiero se ocupa de la totalidad de la actividad financiera, entre las cuales se encuentran los ingresos, se considera al derecho tributario como una parte integrante del mismo, delimitando el campo de los ingresos exclusivamente a los impuestos, tasas y contribuciones.

5- AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO

Aún cuando muchos autores negaban la autonomía del derecho tributario, y la sometían al derecho civil, considerándolo al mismo como el derecho común al cual debería estar subordinado el derecho tributario, y otros consideraban como rama autónoma, no al derecho tributario, sino al derecho administrativo, como parte de la actividad estatal, la doctrina actual reconoce el carácter autónomo del derecho tributario, tanto frente al derecho civil como al derecho

administrativo y a las demás ramas del derecho público interno, del cual forma parte el derecho tributario fundamentalmente por las siguientes razones:

- El derecho tributario, es el conjunto de normas jurídicas que rige a la “materia tributaria”, entendiéndose como tal a los impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- Las instituciones que lo integran responden a una naturaleza jurídica propia que no deriva de otra rama del derecho y que es uniforme en todas ellas: "El Poder Tributario".

Por tanto, el derecho tributario es considerado autónomo por poseer principios generales e instituciones jurídicas propias, diferentes al derecho común.

6- TEORÍA ADOPTADA POR LA LEGISLACIÓN NACIONAL

Soy del parecer que nuestra legislación nacional adopta la teoría dualista¹⁴

En efecto, las leyes tributarias establecen infracciones y sanciones en sus propias disposiciones, como lo hace la Ley 125/91 en el artículo 170 y siguientes y por otro lado, el Código Penal tipifica conductas lesivas al "orden económico y tributario" en sus artículos 261 y 262, a más de otros tipos penales que pueden vincularse con este bien jurídico tutelado.

Esta misma dualidad se presenta entre el derecho penal y el derecho civil. Ejemplo de ello son los ilícitos tributarios administrativos que se aplican a los impuestos fiscales internos contemplados en la Ley N° 125/91 *"Que establece el Nuevo régimen tributario"* modificada principalmente por la Ley 2421/04 *"De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal"*.

¹⁴ Véase www.ruoti.com.py

El Libro V de dicha ley, bajo la denominación de “Disposiciones de Aplicación General”, en su Capítulo III regula el “Régimen de Infracciones y Sanciones Tributarias”, que corresponde aplicar a las autoridades administrativas por el incumplimiento de las disposiciones establecidas en dicho cuerpo legal y que se refieren principalmente a las siguientes imposiciones: Impuesto a los Ingresos, Impuesto al Capital, Impuestos al Consumo etc.

En la Ley N° 125/91, se establecen exclusivamente como infracciones tributarias las siguientes:

- La mora: artículo 171.
- La defraudación: artículo 172 al 175.
- La contravención. artículo 176.3.
- La omisión de pago: artículo 177 al 181.

En principio solamente la defraudación podría convertirse en un ilícito tributario penal de conformidad con el artículo 261 del Código Penal y se encuentra penada con una multa de entre una y tres veces el monto del tributo.

Igualmente se podrá determinar la clausura del local del contribuyente que hubiere cometido la defraudación por un máximo de treinta días, en los casos previstos en la propia ley.

El artículo 174 de la Ley 125/91 establece los casos en que se presume que se ha cometido defraudación, sin embargo, cabe hacer la salvedad que en materia penal no es posible la utilización de las presunciones.

Igualmente, la Ley N° 2422/04 Código Aduanero que regula el régimen tributario, en el Título XII “Faltas e

Infracciones Aduaneras”, tipifica las infracciones que corresponden en este ámbito.

Así también, las disposiciones municipales, establecen las diferentes sanciones administrativas en caso de incumplimiento con los impuestos, tasas y contribuciones municipales.

Todos estos ilícitos corresponden al ámbito administrativo. La sanción de los mismos se encuentra a cargo de diferentes reparticiones del Estado a quien se ha otorgado la potestad de recaudar impuestos. Por ejemplo para las sanciones e infracciones tributarias de impuestos fiscales internos, la competencia corresponde a la Sub Secretaría de Estado de Tributación dependiente del Ministerio de Hacienda. Para los tributos municipales, dicha competencia está dada a los diferentes municipios.

Al respecto cabe resaltar que el artículo 180 de la Ley 125/91 hace alusión a la independencia de la tipificación de las infracciones tributarias administrativas y penales.

Por otro lado de acuerdo al tipo legal utilizado por el Código Penal Paraguayo, y tal como será precisado posteriormente, aún cuando en el título o acápite del artículo 261 “evasión de impuestos” parecería ser que se castiga el no pago de impuestos, es decir el no cumplimiento de la obligación tributaria, esta no es la conducta prohibida.

La conducta que se prohíbe es la proporción de datos falsos, y no propiamente la de evadir un impuesto. Por otro lado, se exige que esa proporción de datos falsos haya sido proporcionada a las “oficinas perceptoras”, es decir a aquellas que tienen a su cargo la administración de un impuesto.

En el caso de la Ley 125/91 la oficina perceptora es la administración tributaria, es decir la Sub Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda.

La evasión de impuesto es redefinida dentro del mismo artículo 261 y constituye nada más que uno de los elementos del tipo objetivo¹⁵. Esto significa que la sola proporción de datos falsos o incompletos a las oficinas receptoras no está castigada. Además se deben dar los demás elementos que serán desarrollados posteriormente, como ser por ejemplo, con dicha conducta lograr una diferencia entre el ingreso debido y el liquidado, es decir pagar menos impuestos o no pagarlos.

La conducta prohibida realmente es asimilable a la conducta de estafa, o sea, es la proporción de datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación de un impuesto.

En conclusión, en la legislación paraguaya se castigan los ilícitos tributarios de dos maneras diferentes:

- **EN SEDE ADMINISTRATIVA:** A los cuales se les denomina “Ilícitos Tributarios Administrativos”, cuya sanción está a cargo del sujeto de la obligación tributaria, que en algunos casos puede ser el Ministerio de Hacienda, la Dirección General de Aduanas, las Municipales u otras instituciones.

¹⁵ De acuerdo a lo expuesto por el Abog. César Alfonso, de nacionalidad paraguaya, quien se desempeñaba como Agente Fiscal de Delitos Económicos de la circunscripción de Asunción, los elementos del tipo objetivo en la evasión de impuestos son: el objeto, el resultado, la causalidad, la modalidad y las condiciones objetivas del autor. Cada uno de ellos será desarrollado en su oportunidad.

- **EN SEDE PENAL:** A los cuales se les denomina “Ilícitos Tributarios Penales” y corresponden a los artículos del Código Penal que tipifican determinadas conductas como antijurídicas, relacionadas con la imposición de tributos, tales como las contenidas bajo el Título “De los hechos punibles contra el orden económico y tributario” y en especial la dispuesta en el artículo 261 y denominada “evasión de impuestos”.

7- INTERRELACIÓN ENTRE EL DERECHO PENAL Y EL DERECHO TRIBUTARIO EN MATERIA DE CRIMINALIZACIÓN

Uno de los mayores problemas que se presenta en la penalización de los ilícitos tributarios es la interrelación del sector jurídico tributario en la jurisdicción administrativa, y los hechos punibles del Código Penal en la jurisdicción criminal.

El derecho tributario, como rama autónoma, puede tipificar un tipo de infracción administrativa, y el derecho penal, también en virtud de dicha autonomía, lo puede tipificar de diferente manera. En este caso, a los efectos de la aplicación de la sanción penal, se toma la tipificación establecida en dicha ley penal y vice versa.

Lo manifestado anteriormente nos lleva a concluir que podría existir una conceptualización diferente de los ilícitos tributarios en el ámbito administrativo y en el ámbito penal.

A modo de ejemplo conviene citar que una persona física podrá ser judicialmente penada en forma exclusiva por "evasión de impuestos", si su conducta se adecua a la definición dada por el art. 261 del nuevo Código Penal, siempre que se reúnan todos los elementos

que requiere la punibilidad del hecho bajo el ámbito de las disposiciones penales.

Del mismo modo, la tipificación de las infracciones penales tributarias puede hacer necesario que el derecho penal deba recurrir al contenido de la rama del derecho tributario, en cuyo caso, se debe recurrir a la interpretación del mismo para determinar si se ha cometido el Ilícito Tributario Penal.

Es así que la interrelación de ambas ramas del derecho adquiere connotaciones especiales, atendiendo a que normalmente la configuración de los ilícitos tributarios penales requiere del análisis de los aspectos tributarios de manera a comprender en su integridad el ilícito tributario, cuyo presupuesto lo constituye la relación jurídica tributaria, la cual está dada entre el Estado y los contribuyentes.

El derecho tributario cuenta con principios e instituciones propias y diferentes al derecho penal, por lo cual resultaría sumamente difícil a los jueces penales comprender los aspectos tributarios de los hechos punibles sometidos a su juzgamiento, puesto que los mismos, no solo deberán conocer los principios propios del derecho penal como ser la "Teoría del Delito", sino además deberán comprender el alcance de cada uno de los elementos integrantes de la relación jurídico tributaria.

Por ejemplo, si la evasión de impuestos hace relación al Impuesto al Valor Agregado, el juez en lo penal deberá necesariamente comprender los principios de dicha imposición tributaria, el hecho generador del impuesto, el nacimiento de la obligación tributaria, el método de liquidación y todos los demás elementos que componen dicha obligación, de manera a determinar si se ha cometido o no la evasión de dicho impuesto y aplicarle la sanción prevista en la ley penal.

Así, el autor Vicente Oscar Díaz¹⁶, es categórico al expresar cuanto sigue: *"Si no se comprende el alcance jurídico económico de la exención, la subvención, la deducción, la desgravación, la liberación, la base imponible, la alícuota, la declaración jurada tributaria y/ o aduanera, la determinación sobre base cierta o presunta, el impuesto de período o de ejercicio, el impuesto directo o soportado, la retención, percepción o repercusión tributaria, poco puede alcanzarse en la aspiración de adentrarse en la exégesis del delito tributario"*.

No obstante debe recalcar que en nuestra legislación penal no se castiga propiamente el no pago del tributo, sino la proporción de datos falsos o incompletos sobre hechos, relevante para la determinación de un impuesto, cuando con ello se permita ingresar al fisco una suma inferior a la debida o directamente no ingresar nada debiendo hacerlo.

Pero de igual manera necesariamente se debe conocer el hecho imponible y todos los demás elementos cuantitativos del tributo.

En materia tributaria, los impuestos son liquidados por el propio contribuyente mediante el mecanismo de "auto declaración", el que posteriormente puede ser corroborado por la administración tributaria a través de los procesos de verificación de la información o de fiscalización.

Ahora bien, si la administración tributaria considera que la auto declaración no es correcta, procede a la apertura del correspondiente sumario y posterior determinación de la obligación tributaria.

¹⁶ DÍAZ Vicente Oscar, "CRIMINALIZACIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS" Editorial Depalma. Argentina. 1999. Página 13

De esa auto declaración pueden surgir información falsa y relevante que produzca un déficit entre lo debido y lo efectivamente liquidado, lo cual se encuentra tipificado como delito de evasión de impuestos en el artículo 261 del Código Penal en el Título VI “hechos punibles contra el orden económico y tributario”.

Por ello, la interrelación de ambas disciplinas queda de hecho plasmada y no es posible analizar el fenómeno penal – tributario sin tener en cuenta la realidad tributaria, que es una realidad jurídica subyacente a los ilícitos tributarios penales. En otros términos, el derecho penal depende en gran medida del derecho tributario para comprender el alcance de la terminología tributaria aplicada al Código Penal.

Es así que los relatores de Argentina y Brasil, en las XIX Jornadas Latinoamericanas de derecho tributario, llevadas a cabo en Lisboa, Portugal en el año 1.998 y en la cual se ha debatido el tema de la criminalización de las infracciones tributarias, han expuesto que la tipicidad del derecho penal Tributario, presume la tipicidad dentro del derecho tributario Administrativo.

8- RELACIÓN ENTRE LA SANCIÓN ADMINISTRATIVA Y PENAL. PREJUDICIALIDAD.

Esta interrelación entre ambas ramas y la tipificación de las conductas penales tributarias es calificada por la doctrina como "leyes penales en blanco", comprendiendo entre ellas a aquellas leyes en las cuales los bienes jurídicos protegidos son delimitados y definidos mediante normas no penales, en otras palabras, en las leyes penales en blanco, el supuesto jurídico se configura por la remisión a una norma de carácter no penal, tal como sucede en el delito de

evasión de impuestos tipificado por el artículo 261 del Código Penal.

Para saber cual es el hecho generador gravado con el Impuesto al Valor Agregado y verificar si ha existido un ingreso menor en dicho concepto, se debe necesariamente recurrir a la Ley 125/91. Es decir, para saber el objeto sobre el cual debe versar la información falsa o relevante, se debe remitir a una norma extra penal.

Este tema ha merecido reparos sobre su legitimidad, por parte de los doctrinarios, atendiendo a la posible violación del principio de "Legalidad" que rige tanto en el derecho penal como en el derecho tributario, y han arribado a la conclusión de que resulta sumamente peligroso la tipificación de conductas tributarias de esta manera, más aún cuando en materia tributaria el proceso interpretativo de las leyes y de los elementos que componen la relación jurídico tributaria, normalmente son objeto de controversias entre la administración y el contribuyente.

Sin embargo, la legislación positiva nacional no hace referencia específica a la relación entre la sanción administrativa y la sanción penal que pudieran corresponder a las infracciones tributarias, tampoco al carácter prejudicial o no del procedimiento administrativo para la tipificación del "Delito de evasión de impuestos".

Recordemos que la prejudicialidad hace referencia a la necesidad de que una cuestión sea resuelta previamente por un órgano diferente al tribunal penal, mediante una resolución de carácter firme, producida en otra instancia, administrativa o judicial, que se constituye en condición esencial y permite al juzgador determinar si se está o no ante una conducta

típica reprochable que amerite una investigación en el ámbito de su competencia penal.

Al respecto, el artículo 327 del Código Procesal Penal vigente dispone: *“La cuestión prejudicial procederá cuando sea necesario determinar por un procedimiento extra penal la existencia de uno de los elementos constitutivos del hecho punible”*.

Existen diversas interpretaciones sobre la necesidad de agotar o no previamente la instancia administrativa, para que en la misma se determinen los elementos constitutivos del delito fiscal. Ante la falta de legislación específica en la materia, y el perjuicio que puede representar dicha laguna legislativa, tanto al contribuyente en general como al Estado en particular, se debe dar una solución jurídica adecuada, de manera a respetar la vigencia del estado de derecho.

Recordemos que en la legislación paraguaya las sanciones penales corresponden a los hechos que hemos denominados “ilícitos tributarios penales” tipificados en el artículo 261 del Código Penal, que castiga por ejemplo al contribuyente que incumple su deber de proporcionar a las entidades perceptoras datos sobre hechos relevantes para la determinación del impuesto, o proporciona datos falsos y con ello determina la existencia de un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente.

9- LA EVASIÓN DE IMPUESTOS COMO LEY PENAL EN BLANCO

Bien sabemos que como toda norma jurídica, la norma penal consta de un supuesto de hecho y una consecuencia jurídica. En la norma penal, el supuesto de hecho lo constituye un hecho punible y la consecuencia jurídica, una pena o una medida de seguridad.

La norma penal completa es aquella que describe claramente el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica. Sin embargo no debe confundirse norma penal con un artículo del Código Penal, puesto que aunque en algunos casos pueda llegar a coincidir, otras veces en cambio, para completar el supuesto de hecho o la consecuencia jurídica hay que acudir a distintos artículos del código o, incluso, a una norma jurídica de carácter extra penal. Esto genera el problema de las llamadas normas penales incompletas y el de las normas penales en blanco.

Las primeras, son aquellas que sólo tienen sentido como complemento o aclaración del supuesto de hecho o de la consecuencia jurídica de una norma penal completa, las segundas en cambio, son aquellas cuyo supuesto de hecho se configura por remisión a una norma de carácter no penal.

La norma penal en blanco, una vez completada, se convierte en una norma como cualquier otra, pero el uso o abuso de este procedimiento técnico legislativo, dificulta extraordinariamente la labor del penalista, no solo porque se ve remitida a ámbitos jurídicos que le son desconocidos o que, por lo menos, no conoce tan bien como el penal propiamente dicho, sino también, porque el distinto alcance y contenido de la norma penal respecto a las demás normas jurídicas, produce una discordancia entre las propias normas penales que no ayuda en absoluto a la certeza y seguridad jurídica.¹⁷

En ese orden de ideas y tal como lo habíamos mencionado, la evasión de impuestos se encuentra configurada como una ley penal en blanco, en el sentido de que aún cuando constituye un hecho punible tipificado en el Código Penal, se hace necesario recurrir a

¹⁷ MUÑOZ CONDE, Francisco; GARCÍA ARÁN, Mercedes . DERECHO PENAL, PARTE GENERAL, 4ª Edición.

las normas tributarias para la correcta interpretación del precepto.

Es por eso que cuando nos encontramos ante un tipo criminal de esta naturaleza, la terminología penal no se adecua a la terminología tributaria, razón por la cual se hace más difícil su interpretación y posterior aplicación.

En las legislaciones que adoptan como norma de procedimiento penal la prejudicialidad, que obliga a la existencia de una resolución administrativa firme antes del inicio de la acción penal, estos inconvenientes se ven atenuados, atendiendo a que en sede administrativa se determinan los componentes del ilícito tributario y se procede a su cuantificación, lo que será tomado posteriormente en cuenta por el juzgador en sede penal, para aplicar la sanción correspondiente.

Pero en legislaciones como la nuestra, en la que no existe conexión entre el procedimiento administrativo y el procedimiento penal, esto se presenta muy complejo, puesto que necesariamente el juez penal deberá integrar los elementos del tipo objetivo para la comisión de la evasión. Igualmente se hace necesario proceder a la cuantificación de la deuda tributaria a los efectos de su utilización en la graduación de la pena.

9.1- EL ARTÍCULO 261 DEL CÓDIGO PENAL Y SU TIPIFICACIÓN COMO LEY PENAL EN BLANCO

Este inconveniente se presenta en la tipificación dada por nuestro Código Penal en el artículo 261 y sobre todo ante la falta de normas claras en materia de procedimiento. Para su aplicación, es decir para saber si se ha producido la conducta prohibida: proporción de datos falsos o incompletos sobre hechos y circunstancias que sirvan para determinar la existencia y la cuantía de impuestos y con dicha “mentira” se produzca la

existencia de un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado, se requerirá previamente determinar los elementos integrantes de la relación jurídico-tributaria, los cuales a su vez difieren de acuerdo a los diferentes tipos de impuestos.

Por ejemplo en materia del Impuesto a la Renta deberán determinar al menos los siguientes elementos:

- El hecho generador.
- El nacimiento de la obligación tributaria.
- La renta bruta.
- La renta neta.
- Los conceptos de deducibilidad y no deducibilidad.
- La pérdida fiscal.
- El principio de territorialidad de la fuente.

Para tales efectos se deberá recurrir necesariamente al derecho tributario y de esta manera determinar si concurren los presupuestos de punibilidad del artículo 261 del Código Penal.

Por ejemplo, para apreciar si la proporción de datos falsos sobre hechos relevantes para la determinación del impuesto produce el resultado previsto en la norma, es decir el no pago del impuesto, el pago de una suma menor, o el obtenido un beneficio indebido.

Incluso dichos datos relevantes presentados en las declaraciones juradas pueden relacionarse directamente con los documentos y registros contables, a tal punto que algunos autores lo denominan como un “delito contable”.

En este sentido, y desde la óptica tributaria, esta normativa penal no solamente se integra con normas de derecho tributario, sino además debe integrarse con los principios de contabilidad generalmente aceptados, lo cual complica aún más la tarea del juzgador en el ámbito penal.

9.2- LA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA COMO GARANTÍA EN LA INTEGRACIÓN DE LAS LEYES PENALES EN BLANCO

La evasión de impuestos, como norma penal en blanco necesariamente requiere la remisión a la legislación tributaria a los efectos de determinar varios elementos constitutivos del hecho imponible. Por otro lado, en nuestra legislación se requiere el acto de determinación de la obligación tributaria para saber si existe una diferencia entre el impuesto debido y el impuesto liquidado. Ello refuerza aún más la necesidad del juzgamiento previo en sede administrativa, por ser ésta la que tiene competencia en materia tributaria.

De esta manera la prejudicialidad administrativa constituye una garantía de legalidad del ilícito tributario. Solo en sede administrativa es posible integrar todos los elementos de la relación jurídica tributaria, para posteriormente ver si los incumplimientos tributarios que pudieren determinarse en dicha instancia, pueden ser punibles además en el ámbito penal.

10- LA EVASIÓN DE IMPUESTOS EN EL CÓDIGO PENAL PARAGUAYO

No es materia de este trabajo analizar el tipo penal de la evasión de impuestos. Sin embargo, atendiendo a su relación con el tema de la prejudicialidad, en este apartado se mencionarán las características más relevantes del mismo, las cuales fueron extraídas de la obra “Temas de derecho tributario

Tomo III. Primeras Reflexiones sobre la evasión de impuestos”.

10.1- ¿EVASIÓN DE IMPUESTOS O DE TRIBUTOS?¹⁸

Si analizamos el tipo penal descrito en el artículo 261, dicha norma penal sanciona exclusivamente la "evasión de impuestos" y no la "Evasión de Tributos", el cual conforme a la triple clasificación aceptada por nuestra legislación abarca a los impuestos, las tasas y las contribuciones.¹⁹

Por tanto, concluimos que, aún cuando la declaración falsa verse sobre la liquidación de una tasa o de una contribución y represente un déficit en la recaudación puede afirmarse la aplicabilidad del artículo 261, siempre y cuando concurren los demás presupuestos de la punibilidad, que serán analizados posteriormente.

En otras palabras, no es posible aplicar esta figura delictiva a las tasas, a las contribuciones, como lo son el pago de las cargas sociales tales de Instituto de Previsión Social (IPS) y otros, ni tampoco a los precios públicos.

Desconocemos la razón por la cual se ha limitado la aplicación de la evasión a una de las especies de tributos, cuando la mayoría de las legislaciones que adoptan la criminalización de las infracciones tributarias abarcan a la triple clasificación.

Una de las razones podría ser que los impuestos constituyen la mayor fuente de ingresos tributarios del Estado, motivo por el cual los legisladores han optado

¹⁸ RUOTI COSP, Nora Lucía. Colaborador: César Alfonso "TEMAS DE DERECHO TRIBUTARIO TOMO III" "PRIMERAS REFLEXIONES SOBRE LA EVASIÓN DE IMPUESTOS EN PARAGUAY". Octubre. 2004.

¹⁹ Para mayores comentarios me remito a la obra "APUNTES PARA CÁTEDRA DE DERECHO TRIBUTARIO". Autora. Nora Lucía Ruoti Cosp. www.ruoti.com.py

simplemente por sancionar penalmente el incumplimiento del pago de los impuestos, pero bien podría ser un descuido de técnica legislativa o desconocimiento de conceptos propios del derecho tributario.

Es así que cualquier otra evasión que no provenga del pago de los "impuestos", no está penada.

10.2- CONDUCTA PROHIBIDA EN EVASIÓN DE IMPUESTOS TIPIFICADA EN EL ARTÍCULO 261 DEL CÓDIGO PENAL

Si se observa el título o acápite del artículo 261 "evasión de impuestos" parecería ser que la legislación nacional castiga el no pago de impuestos, es decir el no cumplimiento de la obligación tributaria. Normalmente "evasión de impuestos" significa que se ha dejado de pagar impuestos, o se ha pagado menos de lo que corresponde. Sin embargo, si bien es cierto que esas circunstancias son relevantes, esa no es la conducta prohibida en Paraguay.

La conducta que se prohíbe es la proporción de datos falsos, y no propiamente la de evadir un impuesto. Por otro lado, se exige que esa proporción de datos falsos haya sido efectuada ante las "oficinas perceptoras", es decir a aquellas que tienen a su cargo la administración de un impuesto.

En el caso de la Ley 125/91 la oficina perceptora es la administración tributaria, es decir la Sub-Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda.

La evasión de impuesto es redefinida dentro del mismo artículo 261 y constituye nada más que uno de

los elementos del tipo objetivo²⁰. Esto significa que la sola proporción de datos falsos o incompletos a las oficinas receptoras no está castigada. Además se deben dar los demás elementos que serán desarrollados posteriormente, como ser por ejemplo, con dicha conducta lograr una diferencia entre el ingreso debido y el liquidado, es decir pagar menos impuestos o no pagarlos.

La conducta prohibida realmente es asimilable a la conducta de estafa, o sea, es la proporción de datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación de un impuesto.

En definitiva ¿qué quiere decir evasión de impuestos? Para responder a este interrogante debemos remitirnos al artículo 261 inciso 1° Numeral 1 que expresa: *“el que proporcionara a las oficinas receptoras u otras entidades administrativas datos falsos e incompletos sobre hechos relevantes para la determinación de un impuesto”* y al final de dicho inciso utiliza la terminología *“y con ello evadiera un impuesto”*.

La definición de evasión de impuesto se encuentra incluida en el propio artículo 261 en el inciso 4 que básicamente la define como *“un déficit entre un impuesto debido y un impuesto liquidado parcial o totalmente”*. Es este significado el que debe darse cuando se expresa *“ y con ello se evadiera un impuesto”*.

²⁰ De acuerdo a lo expuesto por el Abog. César Alfonso, los elementos del tipo objetivo en la evasión de impuestos son: el objeto, el resultado, la causalidad, la modalidad y las condiciones objetivas del autor. Cada uno de ellos será desarrollado en su oportunidad.

11- EXISTENCIA DE DOS MODALIDADES DELICTIVAS DIFERENTES

En la actual tipificación de la evasión de impuesto se contemplan dos modalidades delictivas diferentes:

- Proporcionar datos falsos que permitan ingresar impuestos menos de lo debido: Tipificado en el artículo 261 inciso 4, al cual denominaremos “evasión de impuestos propiamente dicha”.
- Proporcionar datos falsos que permitan obtener beneficios impositivos indebidos: Tipificado en el artículo 261 incisos 5 y 6 al cual denominaremos “obtención de beneficios impositivos indebidos”.

Estas a su vez se clasifican en dos conductas de tipo activas y dos conductas de tipo omisivas, que serán analizadas en el presente trabajo.

En ambos casos se requiere de un perjuicio patrimonial real al Estado, el cual está determinado por lo expuesto en el inciso 4° del artículo que examinamos, que exige la existencia de un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado total o parcialmente. Si no se logra el resultado de daño al Estado corresponde analizar la punibilidad de la tentativa.

Igualmente el fin del autor resulta indispensable, puesto que sólo se castiga la conducta “dolosa”.

De no ser punible tales hechos no forman parte del derecho penal, sino caen dentro del ámbito del derecho administrativo o del derecho tributario, salvo que se trate de la circunstancias prevista en el inciso 7 del artículo 261 que hace referencia a la “tentativa” y permite castigar aún en los casos que el impuesto

hubiese tenido que ser rebajado por otro motivo o cuando el beneficio impositivo hubiese podido ser fundamentado por otra razón.

11.1- DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS POR ACCIÓN O POR OMISIÓN

Tal como se desprende de las disposiciones normativas, el delito de evasión de impuestos puede cometerse por acción o por omisión.

Constituirían acción por ejemplo la obtención indebida de devolución de impuestos siempre y cuando el medio para la obtención indebida sea la declaración falsa y omisión la no comunicación de la realización de un hecho gravado por el impuesto, siendo consiente de esta situación y pudiendo hacerlo.

Conducta típica en la evasión de impuestos por acción es la proporción de datos falsos sobre circunstancias que son relevantes para la determinación del impuesto tales como:

- El hecho imponible: La ocultación del hecho imponible
- Otros elementos cuantitativos del tributo tales como la deducciones, las desgravaciones, las exenciones, las reducciones, las suspensiones, el reembolso por inversión, el recupero del crédito fiscal, el crédito de impuesto, el diferimiento, las franquicias especiales en el IVA, la reducción del débito fiscal las subvenciones indirectas, las subvenciones de liberalidad, las subvenciones, los reembolsos comunes y otros.

En lo que hace a la conducta omisiva, y tendiendo a que en materia penal debe existir la acción dolosa y en materia de omisión aparentemente no

existiría tal acción, la doctrina acepta la omisión como un delito de infracción a un deber de acción. Es decir la tipicidad de los delitos de omisión dependen del incumplimiento de un mandato de acción.

Para tal efecto se debe tener en cuenta las exigencias dispuestas por la administración tributaria al sujeto pasivo, o dicho de otro modo el “comportamiento debido” por el sujeto, para luego analizar si dicha omisión de comportamiento reúne los presupuestos de hechos requeridos por el artículo 261 del Código Penal, para aplicar la pena correspondiente.

Las modalidades específicas descriptas en el artículo 261 del Código Penal son:

11.2- BAJO LA CONDUCTA ACTIVA:

- Proporcionar a las oficinas perceptoras datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación de un impuesto y que permita ingresar menos impuestos de lo debido.
- Obtener un beneficio impositivo indebido.

11.3- BAJO LA CONDUCTA OMISIVA:

- Omitir proporcionar a las oficinas perceptoras datos sobre hechos relevantes para la determinación de un impuesto.
- Omitir el uso de sellos y timbres.

12- REBAJA DEL IMPUESTO POR OTRA RAZÓN.

Analizando los incisos 4° y 7° del artículo 261 del Código Penal tenemos por un lado, en la tipificación de evasión de impuestos, en principio debe producirse el “resultado”, en este caso el déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente, pero por otro lado, aún cuando por otras circunstancias no se produzca dicho resultado, a los efectos de la ley penal se

tiene como consumado igualmente el delito de evasión de impuestos.

Podría darse el caso que el autor mienta sobre hechos y circunstancias relevantes para la determinación de la obligación tributaria con el objeto de pagar menos impuestos o no pagarlos. Sin embargo, por otras circunstancias no relacionadas con la norma penal, no se produce el resultado. Por ejemplo: El contribuyente puede compensar la pérdida fiscal del ejercicio anterior, en el caso del Impuesto a la Renta, o tiene crédito fiscal, en el caso del IVA. Estas circunstancias hacen de que en forma inmediata no ocurra el resultado.

En otros términos, la obligación de pago se ve rebajada por la existencia de la pérdida o del crédito fiscal, pero según lo expuesto en el inciso 7°, de igual manera se entendería por consumado o por producido el resultado, puesto que sería otra la razón por el cual el autor no debe pagar.

Es posible que en este caso la conducta sea castigada como **“tentativa”**. Sin embargo el tema se presenta bastante peculiar.

El inciso 5° contempla la posibilidad de aplicar la misma norma para el caso de la obtención de un beneficio impositivo e indebido.

13- LA PREJUDICIALIDAD Y SU APLICACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO DE SANCIÓN DE LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS.

La falta de normas procesales eficaces, que contemplen los caracteres específicos de este tipo delictivo, ha sido la causa más importante del fracaso de la aplicación de la norma penal.

En este sentido, es viable afirmar, que quedaría incompleta la actividad administrativa del Estado, si no contase con un instrumento procedimental, que establezca las pautas a seguir respecto de las personas que dejaren de cumplir las normas por él dictadas. La potestad sancionadora completa la facultad del Estado, puesto que si no existiese una sanción predeterminada, el ordenamiento desaparecería.

Como se desprende del análisis del artículo 261 del Código Penal, la realización de ciertas conductas prohibidas, relacionadas con el pago de impuestos, pueden dar lugar a la aplicación de sanciones penales, castigadas con penas privativas de libertad o con multas.

Cabe recordar que en la Legislación Paraguaya, lo que se castiga es la proporción de datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación del impuesto, realizada ante las oficinas perceptoras y que tengan como resultado una diferencia entre el impuesto debido o liquidado (bajo una de las modalidades) o que permita obtener devolución de impuestos en forma indebida.

En la aplicación de las sanciones debe actuarse con extrema cautela, a los fines de no infringir el principio “nullum crimen, nulla poena sine lege”.

En esta inteligencia se tiene que en la acción u omisión, deben darse todas las características que configuren su tipicidad. A modo de ejemplo y analizando el elemento de tipo subjetivo, el autor del delito de evasión de impuestos, tipificado en el artículo 261 y bajo una de las modalidades, debe representarse que proporciona información falsa, que miente y que ello le permite dejar de pagar o pagar menos de lo que debe.

En forma resumida, se presenta el siguiente cuadro²¹:

Objeto: La existencia de una circunstancia que le obligue al pago de un impuesto.

Resultado: El pago de una suma menor a la que debía haber abonado al fisco.

Causalidad: La acción debe ser dolosa. Es decir, el autor debe saber que miente y que con ello obtendrá el resultado.

Modalidad: Debe saber que lo que declara no se adecua a la realidad.

Cualidad objetiva del autor: Debe tratarse de un contribuyente o de un sujeto obligado en carácter de representante del mismo.

El tipo base²² (inciso 1º, numeral 1) define cuál es el elemento determinante y de mayor relevancia en la tipificación de la conducta. En efecto, los datos falsos, incompletos o los comprobantes falsificados, deben ser proporcionados “a las oficinas receptoras u otras entidades administrativas” y además debe existir un “déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente” (inciso 4º).

14-LA PREJUDICIALIDAD EN EL PROCESO PENAL

La prejudicialidad hace su aparición en el proceso penal, cuando además de existir en él la pretensión punitiva, surgen cuestiones “*que pueden suscitarse con ocasión de haberse incoado un proceso*”

²¹ RUOTI COSP, Nora Lucía. Colaborador: César Alfonso “Temas de derecho tributario Tomo III” “Primeras reflexiones sobre la evasión de impuestos en Paraguay”. Octubre. 2004.

²² art. 14 CÓDIGO PENAL. “Definiciones. 1º A los efectos de esta ley se entenderán como:... 3. Tipo base: el tipo legal que describe el modelo de conducta sin considerar posibles modificaciones por agravantes o atenuantes...”

penal y que no siempre se refieren en sentido estricto a la realización jurisdiccional de la norma sustantiva penal.”²³

Señala Gómez Orbaneja “La *prejudicialidad penal se da cuando la resolución de una cuestión de derecho privado o público ejerce influencia sobre la decisión de una cuestión penal*”. En ese contexto, presupone una conexión entre materias penales y otras materias pertenecientes a distintas ramas jurídicas de carácter heterogéneo, que necesariamente han de ser resueltas con carácter previo a la resolución de la cuestión penal.

Aunque forman parte del objeto del proceso penal, cuando se trata de situaciones o relaciones jurídicas controvertidas o cuestionables, pueden constituir por sí solas el objeto de un proceso civil, laboral o contencioso-administrativo, y deben ser resueltas en forma previa a la decisión final del órgano judicial penal.

Este es el caso aplicable a los hechos punibles de evasión de impuestos, en donde la existencia de una deuda impositiva, o como lo expresa el artículo 261 “el déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente”, o la integración de algunos de los elementos del hecho generador de la obligación tributaria, deben necesariamente ser realizados por la administración tributaria, y se configuran como condición excluyente para la aplicación de las sanciones de carácter penal.

Para tal efecto, el ordenamiento jurídico de un país determinado, puede contar con un remedio procesal adecuado: la *prejudicialidad*, en donde la sanción penal

²³ LORCA NAVARRETE A.M. Derecho Procesal Penal, Madrid, España. Ed. Tecnos. 1986. Pág. 164.

está condicionada a la previa sanción administrativa que compruebe la infracción tributaria.

Al respecto Manzini²⁴ expresa cuanto sigue: *“Todas aquellas cuestiones, sinceras y no evidentemente infundadas, que versando sobre una relación de derecho privado o administrativo, que constituye el antecedente lógico jurídico de un delito o de una circunstancia de éste, se llaman cuestiones prejudiciales al fallo penal, y constituyen un obstáculo relativo real al ejercicio de la acción penal, el cual, opuesto en forma de excepción dilatoria en cualquier fase o grado del juicio que no sea el de casación, puede dar lugar a una suspensión temporaria de la acción penal, la cual, constando la diligencia del excepcionante, debe durar hasta que se haya obtenido fallo irrevocable del magistrado competente sobre la cuestión controvertida.”*

Velez Mariconde²⁵, dice que: *“Es prejudicial toda cuestión de derecho no penal, de cuya resolución depende la existencia del delito que constituye el objeto del proceso, siempre que por imperio de la ley debe ser resuelta definitivamente por un tribunal de diversa competencia”.*

Esta última definición, hace referencia exclusivamente al ordenamiento legal argentino, el que, a diferencia del sistema utilizado en el derecho positivo paraguayo vigente, determina cual es el hecho que por ley es considerado como prejudicial.

²⁴ MANZINI Vincenzo. LE QUESTIONE PREGIUDIZIALI DI DIRITTO CIVILE, COMÉRCIALE ED AMMINISTRATIVO NEL PROCESSO PENALE. Florencia, 1899, pág. 416. Citado en la obra de Mario A. Oderigo “PREJUDICIALIDAD CIVIL EN EL PROCESO PENAL”, Editorial Ideas, Buenos Aires 1.945, pág. 17.

²⁵ Velez Mariconde, Alfredo, Exposición de motivos del Proyecto del Código de Procedimiento Criminal de Córdoba. Citado en la obra “CUESTIONES PREJUDICIALES Y PREVIAS EN EL PROCESO PENAL”, de Oscar González Urquiaga, Librería Editora Plantense S.R.L., La Plata, Argentina 1996, p. 5.

En efecto, el artículo 327 del Código Procesal Penal paraguayo se limita a establecer una regla general, sin especificar que conductas punibles serán prejudiciales, dejando de esta manera al juzgador la potestad de interpretar en cada caso la aceptación o no de la prejudicialidad. Por otro lado, tampoco el Código Penal vigente adopta el sistema de calificar de manera taxativa, cuándo el ilícito está condicionado a una resolución firme en un proceso extra penal.

Aguilera de Paz, citado por Víctor B. Riquelme²⁶, sostiene que “*..las cuestiones prejudiciales son aquellas de carácter civil o administrativo, propuestas en una causa con motivo de los hechos perseguidos en la misma, que se hallan tan íntimamente ligadas al acto justiciable, que sea racionalmente imposible separarlas, y cuya resolución pueda tener influjo en la decisión de la causa, o de cuyo fallo haya de depender la sentencia que deba dictarse en esta...*”. Para Escriche, citado por el mismo autor “*...son prejudiciales, las que requieren o piden decisión anterior o previa a la sentencia en lo principal...*”.

Por su parte, Víctor Riquelme, en su obra ya citada, sostiene que “*...la cuestión prejudicial, en materia penal, es aquella cuestión civil o administrativas enlazada o vinculada a la penal, que debe ser resuelta previamente en otra jurisdicción, para que pueda promoverse juicio criminal...*” Continúa el mismo autor citando a Oderigo, que la etimología de la prejudicialidad “*...viene de prejudicium, prejudicare, que no implica hecho previo al delito, sino dilucidación previa a la cuestión principal...*”.

Faustín Hélie²⁷ sostiene que: “*La jurisdicción represiva puede conocer de todas las excepciones que encuentren en ellas las condiciones necesarias para su*

²⁶ Riquelme Víctor B. INSTITUCIONES DE DERECHO PROCESAL PENAL, Tomo I,

²⁷ Hélie, Faustín, *Traité de l'instruction criminelle, Paris, 1866, Tomo VI, pág. 332*. Citado en la obra de Mario A. Oderigo “Prejudicialidad Civil en el Proceso Penal”, Editorial Ideas, Buenos Aires 1.945, pág. 102.

examen; no puede conocer de aquellas cuya apreciación exige condiciones especiales que ella no posee. Al lado de los derechos de la jurisdicción, están los derechos de la justicia; al lado de la necesidad de una pronta expedición de los asuntos criminales, está la necesidad de una sana y justa apreciación de los hechos que esos asuntos presentan... Los derechos que esos hechos y esas cuestiones ponen en juego, no son menos preciosos y no deben gozar de una menor protección que los intereses que salvaguarda la policía; no es, por tanto, sino a los tribunales a los que está reservado el conocimiento de esos hechos, a los que se permite juzgarlos, porque el examen de los títulos y de los actos en los cuales se fundan, no puede tener lugar sino ante esos tribunales. La competencia del juez del crimen expira cada vez que la excepción exige, para apreciarlos, condiciones de aptitud que no tiene; cada vez que el procedimiento penal no permite su examen”.

Pablo Bareiro Portillo²⁸, autor paraguayo, al señalar la etimología de la cuestión prejudicial dice que “...cuestión representa a la formula con la cual se plantea una duda a quien la debe resolver; por su parte prejudicialidad implica no solamente una dependencia de un proceso respecto de el otro, cuya valoración y decisión previa se impone como prioridad lógica (condición) para la persecución penal...”.

Oderigo, también citado por Pablo Bareiro Portillo (op. cit.) sostiene: “...ordinariamente el juez penal, para aplicar el proceso solo precisa conocer y calificar el hecho que lo constituye; pero puede ocurrir que esto no baste, porque el sentido de su pronunciamiento deba estar condicionado por otro hecho materialmente distinto...el conocimiento y la calificación de este otro hecho condicionalmente constituyen, en sentido amplio, una cuestión prejudicial...”.

²⁸ BAREIRO PORTILLO Pablo. Código Procesal Penal Comentado, Tomo III. Asunción, 2002.

Llobet Rodríguez, nombrado por el mismo autor, escribe que “...*la prejudicialidad consiste en que mientras no se resuelva por un órgano diferente del tribunal del proceso una cuestión, impide que se inicie, prosiga o se dicte sentencia...*”.

14.1- CLASIFICACIÓN DE LA PREJUDICIALIDAD

La mayoría de los autores clasifican a la prejudicialidad en atención a sus efectos procesales en excluyentes o devolutivas y las no excluyentes o no devolutivas.

Las cuestiones prejudiciales excluyentes o devolutivas, son aquellas cuya resolución se encomienda a un órgano de otro orden jurisdiccional, según la naturaleza de la cuestión controvertida. Estas se dividen a su vez en facultativas y obligatorias.

Las cuestiones prejudiciales excluyentes y facultativas, son las de carácter administrativo, que sean determinantes de la culpabilidad o inocencia del acusado. Las excluyentes y obligatorias, son las de carácter civil.

Ahora bien, las cuestiones prejudiciales excluyentes, pueden ser prejudiciales a la acción o al juicio. Las primeras son aquellas que impiden la incoación del procedimiento penal mientras no recaiga resolución por el Tribunal correspondiente. Las segundas, producen la suspensión del procedimiento ya iniciado.

15- RELACIÓN ENTRE EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y PENAL. OPCIONES LEGISLATIVAS

Tal como se mencionó en capítulos anteriores, así como no existe uniformidad en doctrina sobre la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias, o

sobre la conveniencia de la criminalización de tales infracciones, tampoco existe en materia doctrinal ni legislativa, uniformidad sobre el procedimiento a ser aplicado a los delitos tributarios, especialmente en lo que respecta a la iniciación del procedimiento penal y su relación con el procedimiento administrativo sancionador.

Varias son las alternativas que pueden adoptar los países, en oportunidad de dictar sus leyes, las cuales paso a desarrollar sucintamente.

16- TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PENAL CON SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

Para aquellas legislaciones que han optado por la teoría penalista del ilícito tributario y que no reconocen la posibilidad de una doble sanción en sede administrativa y penal, se tiene que una vez reunidos los requisitos procesales dispuestos en la ley penal, para la iniciación del procedimiento de averiguación y comprobación de los indicios fácticos de criminalidad, corresponde a la jurisdiccional penal la competencia para establecer la existencia de la figura delictiva.

En este caso, la administración tributaria delega totalmente su competencia a la autoridad judicial, a los efectos de que ésta entienda la cuestión, suspendiéndose el procedimiento administrativo tributario, hasta la obtención de un fallo jurisdiccional firme.

Si en dicha jurisdicción es comprobada la comisión del “delito tributario”, se aplica una única sanción a dicho incumplimiento tributario. En caso de que el hecho no sea calificado como “delito tributario”, se devuelve el expediente a la sede administrativa, a los efectos de que la administración tributaria culmine con el correspondiente sumario administrativo, para verificar

la existencia o no de incumplimiento tributario, bajo las disposiciones de la ley tributaria específica.

Esta primera posición que consiste en la tramitación del procedimiento penal con suspensión del procedimiento administrativo, puede tener a su vez diversas variantes, que serán mencionadas en este análisis.

17- TRAMITACIÓN PREVIA DEL PROCESO ADMINISTRATIVO

En este caso, se exige el previo agotamiento del proceso en sede administrativa, antes de iniciarlo en sede penal.

En este contexto la administración tributaria, en uso de sus facultades y conforme al procedimiento establecido en la ley tributaria correspondiente, declara en primer lugar, la existencia y la cuantía de la obligación tributaria, para posteriormente remitirlo a la jurisdicción penal, a los efectos de que el órgano jurisdiccional determine si el incumplimiento tributario constituye o no una figura delictiva de conformidad con la ley penal.

Por la importancia que reviste este tema, serán analizados los fundamentos del mismo.

18- DESARROLLO PARALELO DEL PROCESO

Algunas legislaciones admiten el desarrollo paralelo del proceso penal y el administrativo, debiendo sin embargo aguardarse la resolución de la vía administrativa antes de que se expida la sentencia en lo penal.

19- FUNDAMENTO EN CONTRA DEL AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA

Igualmente en esta investigación se analizaron los fundamentos en contra del agotamiento de la vía administrativa. El principal se relaciona con la dilación que puede tener la culminación de dicho procedimiento administrativo, lo cual representa un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal penal.

Aquellos que rechazan la prejudicialidad administrativa en el proceso penal, consideran que poner en marcha o reanudar un procedimiento tributario para determinar la cuota impositiva, viola el principio de celeridad procesal, más aún, al considerar que la resolución administrativa podría ser revisada nuevamente en sede jurisdiccional contencioso-administrativa y todo ello para que después el órgano jurisdiccional penal no quede vinculado por la resolución contenciosa administrativa, en el caso de que se declare existente la deuda tributaria.

Se menciona que este requisito procesal es utilizado como estrategia defensiva, al sólo efecto de paralizar el procedimiento criminal mediante la interposición de los recursos administrativos y contenciosos administrativos.

20- CAUSALES DE JUSTIFICACIÓN DEL AGOTAMIENTO DE LA VÍA ADMINISTRATIVA DESDE LA ÓPTICA DE LA LEGISLACIÓN PARAGUAYA

Varios son los fundamentos desarrollados por la doctrina para exigir el agotamiento de la vía administrativa como requisito indispensable para promover el ejercicio de la acción penal sancionadora de incumplimientos en materia tributaria.

En esta oportunidad, se hará referencia principalmente a aquellas que se aplican cuando la

legislación de un país reconoce la existencia de dos sanciones o ilícitos diferentes: los ilícitos tributarios administrativos y los ilícitos tributarios penales, como lo hace la legislación paraguaya.

20.1- JUSTIFICACIÓN DE LA PREJUDICIALIDAD POR RAZONES DE COMPETENCIA, LA CUAL ES OTORGADA POR LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL PARAGUAY

Esta justificación tiene su fundamento en el hecho de que solamente el órgano administrador de un tributo posee competencia para efectuar la determinación de la obligación tributaria, su cumplimiento o incumplimiento.

La Constitución Nacional en sus artículos 3° y 240 otorga esa competencia.

20.1.1- COMPETENCIA OTORGADA POR EL PODER EJECUTIVO AL MINISTERIO DE HACIENDA

El Poder Ejecutivo, a través del Ministerio de Hacienda, es el encargado de la recaudación de los tributos de conformidad al art. 1° inc. c) de la Ley N° 109/92 “Que establece las funciones y estructura orgánica del Ministerio de Hacienda”

En virtud del artículo 12 de la mencionada ley la Sub Secretaría de Estado de Tributación es competente para determinar los elementos constitutivos del hecho punible tipificado por el artículo 261 del Código Penal, por ser esta una ley penal en blanco que debe necesariamente integrarse con la ley tributaria, y en este caso con las disposiciones de la Ley 125/91. Así mismo, la Sub Secretaría de Estado de Tributación es la única instancia habilitada para determinar el monto de los tributos, que por ley deben ser cobrados a los contribuyentes, y verificar el cumplimiento de las

obligaciones tributarias y en caso de incumplimiento el monto del impuesto no ingresado al fisco.

20.1.2- COMPETENCIA OTORGADA POR LA LEY 125/91 PARA LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Al respecto, el artículo 209 de la Ley 125/91 “Que establece el Nuevo régimen tributario” dispone: *“La existencia y la cuantía de la obligación tributaria es vinculante y obligatoria para las partes”*.

Por otro lado, cabe resaltar que nuestra propia legislación procesal penal, en su artículo 327, contempla la figura de la prejudicialidad, en aquellas cuestiones en que sea necesario determinar por un procedimiento extra penal, la existencia de alguno de los elementos constitutivos del hecho punible. Sin embargo, la interpretación de este artículo por parte de los juzgadores penales no es uniforme, por las razones que serán expuestas posteriormente.

En definitiva, en la legislación paraguaya, la competencia en materia tributaria está dada al Poder Ejecutivo, que la ejerce a través del Ministerio de Hacienda. El proceso de determinación de la existencia y la cuantía de la obligación tributaria, está dada a la Sub-Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda. Necesariamente se requiere de un proceso de carácter administrativo, previo a la aplicación penal. Cabe recordar que el derecho penal no ejerce fuero de atracción, puesto que ello no está contemplado en la legislación nacional.

Reiteramos que la competencia para la determinación de la obligación tributaria en materia de tributos fiscales internos, es decir el acto administrativo que declara la existencia y la cuantía de la obligación tributaria (artículo 209 de la Ley 125/91) a través del

procedimiento previsto en el artículo 212 de la misma ley, la tiene exclusivamente la administración tributaria, conforme lo dispone expresamente el artículo 224 de la mencionada ley. Contra los actos administrativos en materia tributaria, proceden los recursos de reconsideración (art. 234) apelación (235)²⁹ y la acción contenciosa administrativa (art. 237).

No corresponde al juzgador penal determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria, para posteriormente aplicar la sanción a la figura delictiva de “evasión de impuestos” contemplada en el Título VI “hechos punibles contra el orden Económico y Tributario”.

Una vez verificada en la sede natural (la administrativa tributaria) esa falta o incumplimiento tributario, será el juzgador penal quien tenga competencia para determinar si esa infracción tributaria cuantificada y determinada en sede administrativa, reúne los demás requisitos y presupuestos de hecho, establecidos en el artículo 261 del Código Penal

Por la importancia del tema, me permito transcribir la opinión del Dr. Sindulfo Blanco³⁰, destacado tributarista nacional, ex miembro del Tribunal de Cuentas y actual miembro de la Excma. Corte Suprema de Justicia, quien en ocasión de una charla dictada por el mismo sobre el tema “Prejudicialidad de las causas tributarias”, concluyó cuanto sigue: “...*Que de encontrar algún “elemento constitutivo del hecho punible” en materia tributaria corresponde al fuero administrativo, y no al penal, hecho que nos lleva a otra conclusión, y es*

²⁹ El recurso de apelación ante el Consejo de Tributación ha sido derogado por la Ley N° 2421/04 “DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL” en proceso de implementación.

³⁰ BLANCO, Sindulfo. Charla “LA PREJUDICIALIDAD DE LAS CAUSAS TRIBUTARIAS”. Cita. A. I N° 293/04. Causa “Mauricio Schmartzman y otros s/ evasión de impuestos. Tribunal de Apelación Penal, Tercera Sala. Poder Judicial. Asunción Paraguay.

que el Fiscal debe abstenerse de realizar cualquier imputación penal hasta que el poder administrador finalmente concluya con la investigación, y quede firme y ejecutoriada su decisión. Mientras no se cumplan estas condiciones siempre será extemporánea la imputación penal, justamente porque no solo un elemento constitutivo del hecho punible puede faltar, sino incluso varios”.

Por otro lado en oportunidad de la resolución de un incidente de prejudicialidad, el Tribunal del Crimen Tercera Sala de la Jurisdicción de Asunción, determinó³¹: “Las vicisitudes procesales consignadas corresponden dilucidarlas en sede administrativa y no judicial, porque su invocación o consiguiente aplicación, corresponde dilucidarlas en el fuero administrativo. Piénsese nomás en la posibilidad de que el proceder administrativo no haya atendido de modo debido a tales alegaciones, lo cual posibilita la utilización de los medios recursivos fijados en las leyes de la república. Pero del modo como se presentan los hechos en la presente causa, se puede concluir que el órgano judicial, es decir el fuero penal ordinario, no puede ser convertido en el órgano recaudador de los tributos cuya administración y aplicación de las normas reguladoras están confiadas por la ley al poder administrador, a través del Ministerio de Hacienda”.

En esta sentencia igualmente se concluyó que “La determinación de los elementos constitutivo del hecho punible de evasión, corresponde al fuero administrativo y no al penal”.

³¹ A. I N° 293/04. Tribunal del Crimen Tercera Sala. Causa “Mauricio Schmartzman y otros s/ evasión de impuestos. Recurso de apelación general interpuesto por el Abog. Pedro Ovelar contra el A. I N° 1.745/04 dictado por la Jueza Penal de Garantía N° 4. Blanca Gorostiaga. Poder Judicial. Asunción Paraguay.

20.2- JUSTIFICACIÓN DE LA PREJUDICIALIDAD POR RAZONES DE ESPECIFICIDAD DE LA MATERIA TRIBUTARIA

En este sentido, y como he expuesto en este trabajo, el juez penal no tiene conocimiento de los aspectos específicos de la materia tributaria, cuya relación es sumamente compleja.

El derecho tributario cuenta con principios e instituciones propias y diferentes al derecho penal, por lo cual resultaría sumamente difícil a los jueces penales comprender los aspectos tributarios de los hechos punibles sometidos a su juzgamiento, puesto que los mismos, no solamente deberán conocer los principios propios del derecho penal, como ser la "Teoría del Delito" sino además, deberán comprender el alcance de cada uno de los elementos integrantes de la relación jurídico tributaria.

A modo de ejemplo, el autor, según una de las modalidades activas dispuestas en el artículo 261 del Código Penal, es aquel que proporciona a la administración tributaria circunstancias que no se adecuan a la realidad.

Esta información, se relaciona con hechos relevante para la determinación de un impuesto, a su vez se vincula con³²:

- El hecho imponible: La ocultación del hecho imponible.
- Otros elementos cuantitativos del tributo, tales como las deducciones, las desgravaciones, las exenciones, las reducciones, las suspensiones, el reembolso

³² RUOTTI COSP, Nora Lucía. Colaborador: César Alfonso "TEMAS DE DERECHO TRIBUTARIO TOMO III" "PRIMERAS REFLEXIONES SOBRE LA EVASIÓN DE IMPUESTOS EN PARAGUAY". Octubre. 2004.

por inversión, el recupero del crédito fiscal, el crédito de impuesto, el diferimiento, las franquicias especiales en el IVA, la reducción del débito fiscal, las subvenciones indirectas, las subvenciones de liberalidad, las subvenciones, los reembolsos comunes y otros.

Para saber cuál es el hecho generador gravado con el Impuesto al Valor Agregado, y ver si ha existido un ingreso menor en dicho concepto, debo necesariamente recurrir a la Ley 125/91. Es decir, para saber el objeto sobre el cual debe versar la información falsa o relevante, debo remitirme a una norma extra penal.

Este hecho generador, tiene un sinnúmero de elementos, tales como: el elemento objetivo o material, el elemento subjetivo, el espacial, el temporal, el cuantitativo, entre otros.

Aún cuando el juzgador penal se pueda hacer asesorar por personas idóneas en la materia, como lo son los peritos, y aún cuando los elementos de la obligación tributaria estén constituidos por “hechos” y estos puedan ser probados por los medios idóneos, no es posible sustituir el acto de determinación de la obligación tributaria, que por razones de competencia y especificidad se otorga en forma exclusiva a la administración tributaria.

En definitiva, la especificidad de la materia tributaria y sus consecuencias, tanto para el fisco como para el contribuyente, como así también para la ciudadanía en general, constituyen una de las justificaciones de mayor importancia.

20.3- JUSTIFICACIÓN DE LA PREJUDICIALIDAD COMO FORMA DE EVITAR RESOLUCIONES CONTRADICTORIAS.

El requisito de prejudicialidad administrativa, constituye una de las formas de evitar que se produzcan resoluciones contradictorias en sede penal y administrativa.

Si bien es cierto que pueden existir infracciones tributarias administrativas que no constituyan delitos tributarios, por no estar tipificadas como tales, o por la no concurrencia de los presupuestos de punibilidad dispuestos en la legislación penal, como ser dolo, error, etc., no es recomendable sancionar en sede penal, una conducta que en sede administrativa no ha sido calificada como infracción tributaria, puesto que en la legislación paraguaya, el delito de evasión de impuestos se configura como un delito de resultado y no de mera actividad, al requerirse un perjuicio patrimonial al fisco. Además, se hace necesario determinar en el procedimiento administrativo, otros elementos que dan origen al nacimiento de la obligación tributaria y su consecuente liquidación impositiva.

Cabe recordar que en materia tributaria, los impuestos son liquidados por el propio contribuyente, mediante el mecanismo de “auto declaración”, el que posteriormente puede ser corroborado por la administración tributaria, a través de los procesos de verificación de la información o de fiscalización.

Si la administración tributaria considera que la auto declaración no es correcta, procede la apertura del correspondiente sumario y posterior “determinación de la obligación tributaria” mediante una resolución de la Sub-Secretaría de Estado de Tributación, contra la cual y en virtud de la garantía del debido proceso,

corresponde interponer los recursos administrativos y judiciales correspondiente.

La ley paraguaya, exige además agotar las instancias administrativas antes de recurrir a las judiciales.

De esa auto declaración, puede surgir información falsa y relevante, que produzca un déficit entre lo debido y lo efectivamente liquidado, previsto por el artículo 261 del Código Penal como “evasión de impuestos”, si dicha información, le permite ingresar al fisco una suma inferior a la debida, o directamente no ingresar nada, debiendo hacerlo.

Si no se subordina la sanción penal a la sanción administrativa previa, podría darse el caso de que el contribuyente en el ámbito administrativo sea declarado no culpable de una “defraudación” y, en el ámbito penal, sea culpable de “evasión impositiva” como ha ocurrido en varios casos³³.

Por otro lado, atendiendo a que nuestra legislación sanciona igualmente los casos de tentativa de evasión de impuestos, también se da el caso en que el contribuyente proceda a la rectificación de las declaraciones juradas presentadas en sede administrativa, abonando todos los impuestos con sus correspondientes sanciones, y este hecho no tenga relevancia alguna para el ámbito penal, que de igual manera, le impone una sanción.

³³ Ver Juicio: “Interpack SRL. S.D. N° 212/03. Tribunal de Cuentas. Segunda Sala. Asunción Paraguay.

20.4- JUSTIFICACIONES DE LA PREJUDICIALIDAD COMO GARANTÍA Y FORMA DE ASEGURAR EL DEBIDO PROCESO.

Constituye una garantía para el contribuyente que la determinación de la obligación tributaria, la existencia de los elementos que componen el hecho generador y otros relevantes de la relación jurídico-tributaria entre el Estado y los contribuyentes, sea realizada exclusivamente por el órgano que tiene competencia tributaria, pues la especificidad de la materia así lo requiere.

Igualmente, el principio constitucional del debido proceso, también exige una resolución de carácter firme en sede administrativa o contenciosa administrativa, y no su tratamiento en forma independiente o paralela a un proceso penal por el delito de evasión de impuestos.

Al respecto, el Dr. Sindulfo Blanco³⁴ expresa: *“La determinación de la existencia de uno o varios de los elementos precitados salvo raras excepciones no corresponde al fuero penal ordinario sino al fuero administrativo, instancia donde deberán ser previamente verificados y confirmados, en cumplimiento de la garantía constitucional del debido proceso legal contenida en el primer párrafo del artículo 16 (“la defensa en juicio de las personas y de sus derechos es inviolable”). En el artículo 17 y 18 se asegura al justiciable que, incluso en el proceso administrativo, tienen los mismos derechos procesales consagrados en el ámbito judicial.*

Es obvio que el trámite administrativo previo – sin descontar otros procesos de carácter judicial e incluso de orden legislativo – es el único apropiado, desde el punto

³⁴ BLANCO, Sindulfo. Limitaciones constitucionales al Poder Tributario. Publicado en varias revistas y disponible en la Base de Datos Jurídica Tributaria de la autora Nora Lucía Ruoti Cosp. www.ruoti.com.py

de vista legal, para expedirse sobre hechos y derechos en tensión entre las partes, además de ser dicho proceso previo una etapa insoslayable para los involucrados por expreso mandato legal, bajo pena que: de hacerlo, sean declarados nulos, ineficaces o sin valor jurídico, incluida la posibilidad de la declaración de inconstitucionalidad del fallo que hubiere omitido toda esta etapa previa, de conocimiento y decisión sobre algunas cuestiones reservadas exclusivamente por la ley al órgano administrativo considerado acreedor, como sucede con lo estatuido en el libro V de la Ley 125/92, y el propio Código Aduanero, que contemplan normas procesales habilitadas para investigar y descubrir primariamente esos “elementos” a los que alude el art. 327 del Código de Procedimientos Penales; como ser indicios vehementes de reproche legal debidamente establecidos en resoluciones firmes y ejecutoriadas.

Por ejemplo, la apreciación de los hechos contables a la luz de las normas tributarias, provoca tensiones entre el fisco y el contribuyente. Aquel no admitiendo el deber de imputar contablemente por interpretar subjetivamente la norma en juego, y éste; articulando defensas en contrario. La determinación final de la correcta interpretación respectiva podrá obtenerse si media consentimiento administrativo del imputado, o eventualmente al producirse fallo definitivo, sea mediando consentimiento a la resolución administrativa, o pronunciamiento definitivo del Tribunal de Cuentas, Primera Sala, o de la propia Corte Suprema de Justicia”.

Igualmente me permito citar a Vicente Oscar Díaz³⁵, quien bajo el título de “Penuria y crisis del proceso penal tributario. Situaciones que encubre la criminalización tributaria acentuada” expresa: “En momentos en que se agita a la opinión pública intentando

³⁵ DIAZ, Vicente. LIMITES DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA Y DERECHOS DEL ADMINISTRADO. Segunda Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires.

convencerla de que todas las penurias económicas residen en supuestos índices de altísima evasión tributaria, en realidad se está utilizando un modelo de sutil propaganda política para adormecer la conciencia cívica sobre las otras razones que han generado las falencias de la gestión gubernamental y que hacen al déficit fiscal. Por dicha vía se silencia el gasto público dispendioso, el uso indiscriminado de fondos públicos reservados, del constante aumento de erogaciones no productivas y de la específica y deliberada liberalidad tributaria en la legislación actual del impuesto a las ganancias sobre determinados sectores económicos de inversiones “golondrinas” o financieras. No decimos que no existen signos sectoriales de evasión, y no decimos que ella no deba ser combatida. Lo que afirmamos es que en los criterios de criminalizar conductas tributarias debe existir la necesaria prudencia y racionalidad del legislador para no crear unidades políticas llamadas de “cárceles abiertas”.

Por su parte el destacado autor Javier Llobet Rodríguez³⁶, en su obra Proceso Penal Comentado, que analiza el procedimiento adoptado en Costa Rica, cuyas bases son similares a lo dispuesto en la Ley N° 1286/98 “Código Procesal Penal de la República del Paraguay” el cual adopta las recomendaciones de estudios realizados en Latinoamérica tendientes a la unificación en materia procesal penal, expresa: “El principio de que los jueces deben resolver todos los asuntos planteados ante ellos se encuentra consagrado en el art. 41 de la Constitución Política. El tribunal tiene el poder-deber de aplicar no solo la ley penal, sino también de decidir lo referente a otras ramas del derecho que tengan relación con la cuestión penal o bien con la civil (cuando se ha ejercido la acción civil resarcitoria). Excepción a ello es cuando existe una cuestión prejudicial. La prejudicialidad consiste en que mientras no se resuelva por un órgano diferente del

³⁶ LLOBET Rodríguez, Javier, PROCESO PENAL COMENTADO. Edit. Mundo, Costa Rica, 1998. .

tribunal del proceso una cuestión, impide que se inicie, prosiga el proceso o se dicte sentencia por esta. Este órgano es de representación legislativa. No basta que lo que se deba resolver en un proceso penal dependa de la solución de otro procedimiento, sino además es necesario que esa dependencia provenga de lo dispuesto en la ley...”

En otra parte de su libro, este autor transcribe una jurisprudencia de la Sala Constitucional, que dice: “...El instituto procesal de la prejudicialidad (...) forma parte de la garantía del debido proceso...” (voto 44302000 del 23/05/2000); y en cuanto a sus aspectos generales transcribe: “...La Sala Constitucional ha dispuesto que ...La cuestión prejudicial para el proceso penal es la prevista expresamente en la ley y en casos excepcionales, aquella necesaria, según el criterio del juzgador, para la resolución de fondo de la causa, con la exigencia de que sea resuelta por el juez cuya decisión causa estado con respecto a la existencia o inexistencia del elemento del delito al cual se refiere... (voto 4662000 del 25/06/2000).

21- LA PREJUDICIALIDAD TIPIFICADA EN EL ARTÍCULO 237 DEL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTOS PENALES DEL PARAGUAY

En Paraguay, el procedimiento penal se encuentra previsto en una norma relativamente nueva y posterior al Código Penal, el cual a su vez, es posterior a la Ley 125/91 “Nuevo régimen tributario” ley que en el Libro V, determina las normas procesales que rigen en el ámbito administrativo para la aplicación de los impuestos fiscales internos.

En efecto, la Ley N° 1286/98 “Código Procesal Penal de la República del Paraguay”, tal como ha sido mencionada anteriormente, adopta las recomendaciones de estudios realizados en Latinoamérica tendientes a la

unificación en materia procesal penal, pero regula de una manera poco precisa la cuestión prejudicial.

El actual artículo 327 del Código Procesal Penal Paraguayo, se limita a establecer una regla general sin especificar que conductas punibles serán prejudiciales, dejando de esta manera al juzgador, la potestad de interpretar en cada caso la aceptación o no de la prejudicialidad. Por otro lado, tampoco el Código Penal vigente adopta el sistema de calificar, de manera taxativa, cuando el ilícito está condicionado a una resolución firme en un proceso extra penal.³⁷

Recordemos que el anterior Código de Procedimientos Penales del Paraguay, del año 1890, en el artículo 27, establecía taxativamente que cuestiones eran consideradas prejudiciales.

En definitiva, la regla de la prejudicialidad no resulta del todo clara y da lugar a que algunos juzgadores penales la acepten y otros la rechacen, lo cual a su vez viola el precepto constitucional de la igualdad ante la ley. Es por ello, que se debe contar con una norma específica que otorgue un tratamiento procesal adecuado que integre las disposiciones de la ley tributaria especial, del Código Penal y del Código de Procedimientos Penales, estableciendo el carácter prejudicial de la sanción en sede administrativa, por razones de competencia, especificidad de la materia y garantía del debido proceso, sin que dicha normativa se convierta en un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal penal.

³⁷ La Corte Suprema de Justicia con el Acuerdo y Sentencia N° 28 del 17 de marzo del 2005 ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD EN EL JUICIO: "MAURICIO SCHWARTZMAN PARNES, EMILIO BEDOYA, GRACIELA PACUA Y OTROS S/ EVASIÓN DE IMPUESTOS" ha sentado una posición, a partir de la cual podemos considerar que llenado de alguna manera la laguna legislativa existente al respecto resolviendo a favor de la prejudicialidad administrativa en el proceso penal.

Cabe señalar que el artículo 10 del Código Procesal Penal, hace relación a la interpretación, y en este caso en particular, ante la ausencia de una reglamentación específica sobre el punto, los juzgadores deberán recurrir a los principios consagrados en la Constitución Nacional que hacen a los derechos y facultades de los imputados, a los principios generales del derecho, a las leyes específicas y a la doctrina en general, de manera a resolver los incidentes de prejudicialidad que pudieran presentar los imputados.

En este sentido y de acuerdo a lo expresado a lo largo de esta investigación, soy del parecer de que antes de proseguir con un proceso penal de evasión de impuestos, corresponde determinar primeramente en sede administrativa si se adeuda o no tributos al Estado, o si ha recibido beneficios impositivos indebidos por parte de éste, función que corresponde exclusivamente a la autoridad administrativa.

22- OTRAS DISPOSICIONES CITADAS POR FISCALES Y JUECES PENALES DEL PARAGUAY COMO ARGUMENTO PARA RECHAZAR LA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA EN EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS.

En los debates sobre este tema³⁸, las entrevistas con varios fiscales y jueces penales, y como resultado de las investigaciones realizadas han surgido algunos supuestos argumentos jurídicos que pretenden rechazar la aplicación de la prejudicialidad administrativa, sobre la base de ciertas normas legales.

³⁸ Uno de ellos se realizó en el mes de septiembre del 2004 organizado por la firma “Emprendimientos Nora Ruoti SRL. Curso de Capacitación “evasión de impuestos (ámbito penal) o (defraudación fiscal) ámbito administrativo. Expositores: Enfoque penalista: Abog. César H. Alfonso. Agente Fiscal de Delitos Económicos. Enfoque Tributarista Nora Lucia Ruoti Cosp. Abogada especialista en derecho tributario. Otro evento tuvo lugar en octubre del 2004 organizado por la misma firma y con los mismos expositores bajo el Título “Responsabilidad Penal de los Contadores, Auditores y Asesores Impositivos”. Asunción Paraguay.

Me permito citar los mismos y presentar mi postura personal: **artículo 18 del Código Procesal Penal. Legalidad**

Se argumenta que no existen elementos del tipo objetivo que requieran de una interpretación extra penal, puesto que, en la evasión de impuestos se requiere probar “hechos fácticos”. Es decir, se requiere probar la realización del hecho generador, por ejemplo una venta, la cuantificación de dicha venta, la deducibilidad de un gasto, etc.

Todo esto ocurre en el mundo físico, es decir, son hechos demostrables por cualquier medio de prueba. Hechos que pueden ser percibidos por los sentidos y como tal ser objeto de prueba. Al existir en principio la libertad probatoria en el proceso penal, no se requiere de la prueba en el ámbito administrativo. Por ello, no es procedente suspender el procedimiento penal.

No comparto esta postura simplista, pues implicaría que el nacimiento de la obligación tributaria, como así también todos los demás elementos del hecho generador, pueden ser probados simplemente por “medios de prueba”, puesto que en materia tributaria, el acto que declara la existencia y la cuantía de la obligación tributaria, debe darse exclusivamente en sede administrativa, y dependen de muchos otros factores, que varían de acuerdo al tributo.

Solamente con posterioridad a este acto administrativo se podrá tener la certeza acerca de la existencia y la cuantía de la obligación tributaria, a los efectos de determinar que la información falsa o incompleta, presentada por un supuesto implicado en el delito de evasión de impuestos, ha producido el resultado de “déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado total o parcialmente”, exigido por el

artículo 261 como uno de los presupuestos de punibilidad.

Al respecto, me permito transcribir las expresiones del Dr. Sindulfo Blanco³⁹: *“En otros términos, la configuración del hecho imponible por sí sola no basta. Hace falta establecer posteriormente si como consecuencia de dicho evento, el sujeto pasivo es o no deudor, y para que ello resulte, menester será procesar la liquidación impositiva mediante la determinación tributaria, la que recién al finalizar permitirá establecer si existe o no deuda. Si es lo último, surgirá la conducta penalmente reprochable toda vez que se acrediten diversos extremos – entre los cuales se han detallado algunos de ellos, en párrafos precedentes – y en especial, mediante conducta dolosa expresada en ardid, maniobras, operaciones fraudulentas, etc.*

Lo apuntado precedentemente, no perjudica la eventual acción penal cuando, de modo conexo a la evasión impositiva, se hubiera materializado producción mediata o inmediata de documentos falsos, u otros ilícitos castigados separadamente por la norma penal”.

Artículo 31 del Código Procesal Penal.
Jurisdicción. Se argumenta, que la competencia en materia de evasión de impuestos es exclusiva de los juzgadores penales. El hecho punible es la conducta y todas las circunstancias relevantes para el caso, por ello, el juez penal deberá probar los hechos que dan nacimiento a la obligación tributaria, la diferencia entre el impuesto debido y el abonado, y todos los demás presupuestos. No depende del fuero administrativo, ni puede por disposición de este artículo, delegar tal competencia.

³⁹ BLANCO, Sindulfo. LIMITACIONES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO. Publicado en varias revistas y disponible en la base de datos jurídica tributaria de la autora Nora Lucía Ruoti Cosp. www.ruoti.com.py

No comparto esta postura por los siguientes motivos: En primer lugar, si bien es cierto la jurisdicción penal es competente para conocer los hechos punibles establecidos en la ley penal de fondo, conforme al citado artículo, es importante señalar que el hecho de evasión de impuestos no podría configurarse en delito, si no reúne todos los elementos subjetivos y objetivos del tipo penal, habilitándose en tal caso el presupuesto previsto en el artículo 327 del código ritual.

La jurisdicción penal, es competente para entender y conocer sobre hechos punibles. Para ello, es necesario que el hecho pueda ser considerado como tal, es decir, que sea típico, antijurídico, reprochable, y que reúna en su caso los demás presupuestos de punibilidad.

La resolución arribada en la etapa administrativa es necesaria para configurar, en la mayoría de los casos, el tipo penal, por lo que de no configurarse éste, resultaría innecesario el posterior estudio de los demás presupuestos de punibilidad.

El código prohíbe la prórroga de jurisdicción, pero igualmente prohíbe que ésta se inicie o continúe en caso de la existencia de una cuestión prejudicial, que sea determinante para considerar como punible o no a un hecho.

Sobre estas bases concluyo que no se produce una prórroga de la jurisdicción penal, sino que se determinan previamente, en un proceso distinto, los elementos que posibilitarían su posterior entendiendo en esta jurisdicción.

Artículo 172. Código Procesal Civil. Búsqueda de la verdad. “El juez, el tribunal y el Ministerio Público buscarán la verdad, con estricta observancia de las disposiciones establecidas por este código”

En el caso de evasión de impuestos, no se trata de buscar la verdad, sino de determinar el “resultado” previsto en el artículo 261 del Código Penal: “la diferencia entre el impuesto debido y el impuesto liquidado total o parcialmente”, y por ello, se requiere previamente la liquidación o la determinación de la obligación tributaria en sede administrativa. .

Artículo 173 del Código Procesal Penal. Libertad probatoria. Al respecto cabe resaltar que ningún medio de prueba, ni la más amplia libertad probatoria, aún cuando se traten de pruebas periciales o de personas físicas con gran conocimiento en la materia tributaria, puede sustituir a la administración tributaria en la determinación de que una persona adeuda o no tributos, ni tampoco en la cuantificación del mismo.

Con la promulgación de la Ley N° 1.160/97 “Código Penal del Paraguay” y bajo el Título VI “hechos punibles contra el orden económico y tributario”, Capítulo I “hechos punibles contra el Erario” en el artículo 261 se sanciona la “evasión de impuestos”.

De acuerdo al tipo legal utilizado por este código, y tal como será precisado posteriormente, aún cuando en el título o acápite del artículo 261 “evasión de impuestos” parecería ser que se castiga el no pago de impuestos, es decir el no cumplimiento de la obligación tributaria, esta no es la conducta prohibida.

La conducta prohibida realmente es asimilable a la conducta de estafa, o sea, es la proporción de datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación de un impuesto y no propiamente la de evadir un impuesto. Por otro lado, se exige que esa proporción de datos falsos haya sido proporcionada a las “oficinas perceptoras”, es decir a aquellas que tienen a su cargo la administración de un impuesto. Igualmente

se exige un resultado determinado y otros presupuestos de la punibilidad.

En conclusión, en la legislación paraguaya se castigan los ilícitos tributarios de dos maneras diferentes:

EN SEDE ADMINISTRATIVA: a los cuales se les denomina “Ilícitos Tributarios Administrativos”, cuya sanción está a cargo del sujeto de la obligación tributaria, que en algunos casos puede ser el Ministerio de Hacienda, la Dirección General de Aduanas, las Municipales u otras instituciones.

EN SEDE PENAL: A los cuales se les denomina “Ilícitos Tributarios Penales” y corresponden a artículos del Código Penal que tipifican determinadas conductas como antijurídicas, relacionadas con la imposición de tributos, tales como las contenidas bajo el Título “De los hechos punibles contra el orden económico y tributario” y en especial la dispuesta en el artículo 261 y denominada “evasión de impuestos”.

23- BIEN JURÍDICO PROTEGIDO CON LA SANCIÓN PENAL

Desde una concepción fiscalista o tributaria, la evasión de impuestos, es tutelada por el Estado, atendiendo al deber que tienen los habitantes de un país de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, tal como lo establece la propia Constitución Nacional en los artículos 178, 179 y otras disposiciones concordantes.

Lo que se protege es la actividad financiera del Estado (o su patrimonio), puesto que a los efectos de satisfacer las necesidades públicas, el Estado debe realizar un gran número de gastos de distintos tipos, como el pago de salarios, la construcción de hospitales,

escuelas, la protección de los habitantes, etc, para lo cual necesita contar con los recursos necesarios.

Quien incumple con sus obligaciones tributarias priva al Estado de esos recursos e interrumpe esa actividad financiera del Estado, y le impide la concreción de los fines primordiales del mismo.

Cabe recordar que uno de los fines tributarios es la redistribución de las riquezas y que los tributos no solamente deben ser aplicados para el pago de gastos corrientes, como sucede en el Paraguay.

Desde una concepción penalista, en la sanción penal se protege el patrimonio del Estado que puede verse afectado por conductas engañosas de los contribuyentes y de omisiones que tienen un disvalor semejante a las conductas engañosas.

La evasión de impuestos puede ser clasificada como un delito de daño, en donde el resultado es la lesión al bien jurídico protegido. El patrimonio del Estado o más precisamente la recaudación se ve afectada al evadirse impuestos o al aprovecharse de beneficios fiscales.

Teniendo en cuenta que los impuestos son determinados y recaudados por el método de declaración jurada, se hace necesario castigar aquellos actos que traicionan la confianza que el sistema deposita en ellos, al permitírseles declarar espontáneamente sus propias obligaciones.

24- BIEN JURÍDICO PROTEGIDO CON LA SANCIÓN ADMINISTRATIVA

En la sanción administrativa se protege la propia organización administrativa y el orden interno de la administración.

Se tutela la protección de los intereses administrativos, a los efectos de asegurar el cumplimiento de las normas administrativas, y en tal sentido, conseguir la colaboración de los particulares para el cumplimiento de los fines de la administración, sin tener en cuenta el interés general, sino solamente el interés de la administración.

25- LA GRADUACIÓN DE LA PENA Y SU IMPORTANCIA COMO FUNDAMENTO DE LA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA

De la investigación surge que la legislación paraguaya no tiene en cuenta el monto del tributo evadido a los efectos de castigar penalmente la evasión de impuestos.

Si el autor miente sobre hechos y circunstancias que sirvan para determinar la existencia y la cuantía del impuesto, siempre y cuando, con dicha mentira se produzca la existencia de un déficit entre el impuesto debido y liquidado, e independientemente, si dicho déficit representa una suma pequeña o una gran cuantía, le corresponde aplicar las sanciones previstas en el artículo 261, que van desde 5 a 10 años de pena privativa de libertad, y en algunos casos la aplicación de multas.

Por lo tanto, la cuantificación de la diferencia entre el impuesto debido y el liquidado tiene importancia, exclusivamente, para determinar la aplicación de la pena como causa de agravante, puesto que será punible la conducta dolosa del autor que declara falsamente y con ello ingresa menos dinero al fisco, aún cuando el importe no ingresado sea de Gs. 1.000.000 o Gs. 10.000.000 o Gs. 1.000.000.000 y siempre que se dieran todos los elementos de punibilidad establecidos en el artículo 261 del Código Penal.

En efecto, el inciso 3° del artículo 261, introduce agravantes específicos al delito de evasión impositiva en la cual la pena privativa de la libertad puede ser aumentada hasta diez años.

Estas causales de agravantes, dispuestas en 4 numerales, hacen relación a diferentes razones. La más relevante constituye el agravante con relación al importe de la evasión de impuestos, dispuesto en el numeral 1), del inciso 3°, del artículo 261 del Código Penal, para los casos en que se lograra una evasión de gran cuantía.

El Código Penal no tiene una definición de qué se entiende por “evasión de gran cuantía”, por lo tanto, desde la óptica penal, se podría considerar que la norma encarga al juzgador la tarea de determinar cuándo una evasión es de gran cuantía y por ello corresponde aplicar el agravante.

Los resultados arrojados por esta investigación cuestionan el procedimiento de cuantificación de dicho monto por parte del juzgador penal. Es en el procedimiento administrativo en donde se debe determinar el "monto de la cuantía". Un juez penal no posee los conocimientos necesarios para cuantificar la evasión fiscal, por lo cual esta norma penal en blanca resulta sumamente peligrosa. Por ello, la resolución del caso en sede administrativa resulta indispensable.

No obstante, aún cuando se determine el monto, nuestra legislación no determina que es lo que se entiende por "gran cuantía", por lo cual, la calificación de evasión de gran cuantía es totalmente subjetiva, atendiendo a que no existe ni en la legislación penal, ni en la tributaria, factores de medición de la misma.

En otras legislaciones, tales como la española, la propia Ley Penal establece un porcentaje determinado a partir del cual se considera de gran cuantía.

Otra de las situaciones agravantes previstas en el Código Penal del Paraguay, es el concurso de delitos, es decir con la repetición de conductas punibles.

El Código Penal prevé la posibilidad de ampliar el marco penal en los casos en que se cometan más de una infracción o de una conducta punible. Para tal efecto, es posible ampliar el marco penal hasta el 50%. Para el caso de evasión de impuestos, la ampliación estaría dada en dos años y medio, atendiendo a que la sanción básica es de 5 años.

De la investigación realizada, surge que el entendimiento de estas cuestiones también es competencia de la administración tributaria.

A modo de ejemplo, en materia de IVA, el contribuyente tiene la obligación de declarar dicho impuesto en forma mensual. Por cada vez que mienta o proporcione el dato falso, comete un delito independiente. Por tanto, en este caso la consumación del delito es mensual. Si una persona proporciona todos los meses datos falsos, durante un año, estaría cometiendo 12 delitos de evasión de impuestos. No es posible simplemente sumar todos los importes evadidos al fisco y atribuirle una evasión de gran cuantía.

Es decir, cada caso debe considerarse en cuanto a sus elementos de manera particular. Tampoco corresponde sumar las evasiones que corresponden a diferentes impuestos. Es decir, un delito es la evasión de impuestos a la renta, otro es la evasión de impuestos al valor agregado o IVA, etc. Estos quedan perfeccionados en forma independiente con la proporción de los datos falsos y la concurrencia de los demás presupuestos de punibilidad.

26- INCONVENIENTES DE TÉCNICA LEGISLATIVA SOBRE LA PREJUDICIALIDAD EN LA LEGISLACIÓN PARAGUAYA

El artículo 327 del Código Procesal Penal Paraguayo, se limita a establecer una regla general, sin especificar qué conductas punibles serán prejudiciales, dejando de esta manera al juzgador, la potestad de interpretar en cada caso la aceptación o no de la prejudicialidad. Esto da lugar a que algunos juzgadores penales la acepten y otros la rechacen, lo cual a su vez viola el precepto constitucional de la igualdad ante la ley.

Por otro lado, tampoco el Código Penal vigente adopta el sistema de calificar, de manera taxativa, cuándo el ilícito está condicionado a una resolución firme en un proceso extra penal.

Se hace imperiosa la necesidad de contar con una norma específica, que otorgue un tratamiento procesal adecuado, que integre las disposiciones de la ley tributaria especial, del Código Penal y del Código de Procedimientos Penales, estableciendo el carácter prejudicial de la sanción en sede administrativa, por razones de competencia, especificidad de la materia y garantía del debido proceso, sin que dicha normativa se convierta en un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal penal.

Reitero que de acuerdo a lo establecido en el artículo 261 del Código Penal, que tipifica el delito de evasión de impuestos, cuyos elementos objetivos y subjetivos serán mencionados como referencia en el presente trabajo, resulta necesario, primero determinar los componentes de la relación jurídicotributaria entre el “sujeto activo” (imputado) y el “sujeto pasivo” (administración tributaria) y que son relevantes para la determinación del impuesto tales como: la realización del

hecho imponible, los elementos cuantitativos del tributo y otros.

Por otro lado, atendiendo a que la legislación paraguaya configura el delito de evasión de impuestos como un delito de resultado, el que puede ser, bajo una de las modalidades “la existencia de un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado total o parcialmente”, o “la obtención de beneficios indebidos, (bajo la otra modalidad) resultaría lógico, que estos resultados se determinen previamente en sede administrativa si se adeuda o no tributos.

27- LA PREJUDICIALIDAD COMO ALTERNATIVA PARA ESTABLECER UNA RELACIÓN ENTRE EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y EL PENAL DE LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS. OPCIONES LEGISLATIVAS.

De la investigación realizada surge que no existe uniformidad en doctrina sobre la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias, o sobre la conveniencia de la criminalización de tales infracciones. Tampoco uniformidad sobre el procedimiento a ser aplicado a los delitos tributarios, especialmente, en lo que respecta a la iniciación del procedimiento penal y su relación con el procedimiento administrativo sancionador.

Varias son las alternativas que pueden adoptar los países, en oportunidad de dictar sus leyes y que en resumen son las siguientes:

28- TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PENAL CON SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.

Esta opción se aplica, principalmente, en las legislaciones que han optado por la teoría penalista del ilícito tributario y que no reconocen la posibilidad de una doble sanción en sede administrativa y penal.

Para la misma, una vez reunidos los requisitos procesales dispuestos en la ley penal, para la iniciación del procedimiento de averiguación y comprobación de los indicios fácticos de criminalidad, corresponde a la jurisdiccional penal, la competencia para establecer la existencia de la figura delictiva.

En este caso, la administración tributaria, delega totalmente su competencia a la autoridad judicial, a los efectos de que ésta entienda la cuestión, suspendiéndose el procedimiento administrativo tributario, hasta la obtención de un fallo jurisdiccional firme.

Si en dicha jurisdicción es comprobada la comisión del “delito tributario”, se aplica una única sanción a dicho incumplimiento tributario. En caso de que el hecho no sea calificado como “delito tributario”, se devuelve el expediente a la sede administrativa, a los efectos de que la administración tributaria culmine con el correspondiente sumario administrativo, para verificar la existencia o no de incumplimiento tributario, bajo las disposiciones de la ley tributaria específica.

29- ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE EL CASO PASEX DESDE LA ÓPTICA TRIBUTARIA

A modo de conclusión pasaré a hacer un breve análisis desde la óptica tributaria del controvertido caso Pasex:

El caso de estudio se trata del hecho punible de “evasión de impuestos” tipificado en el art. 261 del Código Penal Paraguayo y el hecho investigado se refiere a la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

La cuestión prejudicial que se plantea en la causa se halla sujeta a lo establecido en el art. 320 del Código Procesal Penal que opera como regla general

sobre la materia, por tratarse de tributos internos regulados en la Ley N° 125/91, específicamente sobre devoluciones del IVA.

Es necesario determinar previamente en el ámbito administrativo la existencia y cuantía de las supuestas deudas, teniendo en cuenta que de acuerdo a los antecedentes no se ha establecido el quantum del supuesto perjuicio, considerando que este hecho tiene una significación muy importante a los efectos de graduación de la pena (art. 65 C.P.). El Ministerio Público se centra solamente en la falsedad de la declaración de hechos, pero no cuantifica el monto del perjuicio. Cabe recordar que la evasión de impuestos es un delito de resultado, de manera que se requiere de la determinación del perjuicio al fisco para completar el tipo objetivo.

Este criterio no implica cercenar las facultades del Ministerio Público y del Poder Judicial pues el efecto de la prejudicialidad implica una suspensión del curso del procedimiento penal. Por otra parte en el ámbito administrativo no se analiza la conducta personal de los imputados, que si es una facultad exclusiva del Ministerio Público y del Poder Judicial, dado que en el mismo se determinará la existencia de deudas, la obtención indebida de devolución de créditos, la falsedad o autenticidad de las supuestas compras y pagos a proveedores.

Por otra parte, para poder determinar la existencia de deudas y su cuantía, inevitablemente se requiere implementar el procedimiento administrativo de determinación tributaria establecido en el art. 212 de la Ley N° 125/91, mediante la aplicación de normas y principios de contabilidad, así como el análisis a través de la Técnica contable de la supuesta falsedad de las

adquisiciones de bienes y servicios y obras. En consideración al principio de la partida doble.

En efecto, la determinación tributaria es un acto administrativo, que requiere de fundamentos de carácter jurídico y técnico para poder establecer de manera categórica, la supuesta falsedad de las compras de bienes, es necesario recurrir a una auditoria impositiva a los efectos de esclarecer el flujo de caja mediante el análisis del origen y aplicación de fondos. En síntesis todo este procedimiento, muy complejo por cierto, corresponde a una auditoria tributaria integral que de conformidad a la Ley 125/91 el único órgano facultado para realizarlo es la Sub Secretaria de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda. La determinación tributaria es un acto administrativo que declara la existencia y cuantía de la obligación tributaria y el mismo es vinculante y obligatorio para las partes. Por consiguiente para que pueda determinarse la existencia de una evasión de impuestos, debe existir un pronunciamiento del órgano de aplicación de la norma tributaria, en este caso la Sub Secretaria de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda.⁴⁰

⁴⁰ Mas información sobre el tema véase “TEMAS DE DERECHO TRIBUTARIO” Tomo 3 Primeras Reflexiones sobre el delito de evasión de impuestos y otros relacionados con la tributación” Edición 2004

LA PREJUDICIALIDAD DEL PRONUNCIAMIENTO
DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DEL
ESTADO PARA LA PERSECUCIÓN Y LA SANCIÓN
PENAL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA.

INSTITUTO DE DERECHO PÚBLICO⁴¹

⁴¹ El Instituto de derecho público se encuentra conformado por los Profesores especializados en la materia y son los siguientes Dr. Carlos A. Mersán, Dr. Marco Antonio Elizeche, (Miembro Director) Dr. Luis Fernando Sosa Centurión y el Dr. Juan Bautista Rivarola Paoli

LA PREJUDICIALIDAD DEL PRONUNCIAMIENTO DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DEL ESTADO, PARA LA PERSECUCIÓN Y LA SANCIÓN PENAL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA

1. INTRODUCCIÓN

Conviene aclarar como punto de partida, que nuestra incursión en esta temática arranca, a decir verdad, con la participación que han tenido miembros del Instituto en la XIX Jornadas del Instituto Latinoamericano de derecho tributario llevado a cabo en Lisboa Portugal, en el mes de octubre de 1998, donde se trató el tema **“La criminalización de las infracciones fiscales”**, donde la representación paraguaya, en realidad, se verificó por intermedio de **“La Asociación Paraguaya de Estudios Administrativos y Fiscales”**, de la cual también son miembros los del Instituto de derecho público de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Asunción.

Este capítulo es el que también se conoce como el **derecho penal Fiscal o el Penal Tributario**, a tal punto, que la profusa bibliografía en este ámbito registra importantes obras con estos títulos, en especial, el del Penal Tributario.

Otros reconocidos tratadistas y autores, sin embargo, se inclinan por la denominación de ilícito tributario. En esta corriente se registra, por ejemplo, las actualísimas obras de los argentinos. Lilian Gurfinkel de Wendy y Eduardo Angel Russo y la del uruguayo Federico Berro; la primera de estas obras con la denominación **“Ilícitos Tributarios en las Leyes 11683 y 23771”**, 3ª Edición actualizada, edición Depalma de Bs. As., Argentina, año 1993, y la segunda bajo el título: **“Los ilícitos Tributarios y sus sanciones”**, Fundación de Cultura Universitaria, 2ª Edición, año 1995, Montevideo, Uruguay.

Por nuestra parte, también expresamos nuestra preferencia por la denominación de **ilícitos tributarios**, fundado en lo que a continuación vamos a consignar:

2. LA ILICITUD TRIBUTARIA

En el examen de la ilicitud tributaria, tanto en su contenido como en sus características esenciales acotamos, ya en esta parte, que nos encontramos con la sanción y promulgación de un nuevo Código Penal en el Paraguay, aprobado por Ley de la Nación de fecha 26 de noviembre de 1997.

A más de este trascendental acontecimiento que implica la vigencia de un nuevo Código Penal, que va a sustituir al añoso aunque meritorio por ser uno de los pocos de autor paraguayo – del codificador nacional Don Teodosio González del año 1914, nos encontramos con la novedad de que (el nuevo Código Penal) incluye entre los **delitos contra el erario**, el castigo con la pena de privación de libertad por la evasión de impuestos.

Pero ocurre, que el tratamiento de la cuestión de la pena de privación de libertad a la evasión de impuestos, nos lleva, inexorablemente, a incursionar en una cuestión que debe ser siempre examinada con mucho cuidado: el ilícito tributario que importa **el incumplimiento de las normas tributarias en su contenido vario**: a) el sustantivo tributario, esto es, la obligación principal, la **obligación tributaria**; y b) el adjetivo tributario, que conforma el campo de las obligaciones formales o accesorias en su amplia gama, que rodean a la obligación principal y coexisten con ella, antes, durante o después de su realización o cumplimiento.

En la primera de ellas, la conducta antijurídica ataca al núcleo vital de la relación jurídica tributaria,

cual es, **la entrega de la prestación pecuniaria debida al Estado** y en la segunda, esa conducta atípica o trastornadora de la Ley, conculca el ámbito del cumplimiento de los deberes formales, sin producir, en realidad, lesión al erario público.

Esta disección que refiere el contenido del ilícito tributario en el Derecho, por sus características esenciales importa, ineludiblemente, la **autonomía** del derecho tributario, aun reconociendo su a veces íntima relación con otras ramas del Derecho, en especial con el derecho penal, en esta parte, en tanto refiere al conocimiento y sanción de una conducta antijurídica.

Es por ello y habida cuenta de que el ilícito tributario embebe el incumplimiento de las normas tributarias en su contenido vario como ya lo inferimos más arriba, es que preferimos utilizar la terminología **ilícito tributario**, por cuanto el término “ilícito” **engloba todas las conductas antijurídicas en el ámbito tributario**, con lo cual se evita, de inicio, su desdoblamiento en **delitos**, figura propia del ámbito penal (Lilian Gurfinkel de Wendy y Eduardo Angel Russo sostienen esto mismo en la página 3 de su libro “Ilícitos Tributarios”).

En lo que respecta al derecho penal Tributario y en especial, al juzgamiento de la conducta antijurídica por incumplimiento de obligaciones tributarias, tipificadas como delito o hecho punible, es preciso tomar conciencia, sobre todo por parte del juzgador que **“la definición de derecho penal Tributario presupone no solo el conocimiento del derecho penal sino también del derecho tributario en forma inexcusable”** (Luis Gracia Martín en su obra sobre derecho penal Tributario citado por Vicente Oscar Díaz en su obra “La Falsedad del derecho tributario en la Dogmática Penal”, Bs. As. 1992, Pág. 150)

Esta punzante y definitoria posición del Dr. Vicente Oscar Díaz, uno de los más consagrados tratadistas en materia procesal penal tributaria, conlleva a sostener que primariamente se debe analizar las características del ilícito tributario y aproximarnos a su naturaleza para lo cual se debe partir, en primer lugar, de un examen del bien jurídico protegido, a lo que haremos referencia a continuación:

a) Para los que se enrolan en una **tendencia penalista**, la facultad de recaudar los tributos constituye un derecho pecuniario del Estado destinado a integrar el patrimonio social, por lo cual, las infracciones fiscales importan lesiones patrimoniales de naturaleza análoga a la del derecho penal común. En esta escuela se alinea, por ejemplo, el reconocido tratadista español Sainz de Bujanda, al sostener que la infracción tributaria es idéntico a cualquier otro tipo que lesione el bien jurídico de la comunidad y que se sanciona con una pena.

García Belzunce va más aún, al sostener que el ilícito tributario lesiona la seguridad de los individuos y de la sociedad al igual que el ilícito penal común.

b) Para la **escuela tributarista** la diferenciación del bien jurídico protegido permite separar al ilícito tributario del delito común.

En este punto, en la página 57 de su libro “Régimen Penal Tributario” Héctor Villegas ya plantea la distinción entre la infracción tributaria y el delito común:

- 1) la diferencia sustancial entre delito y contravención; y
- 2) el carácter contravencional y no delictual de la infracción tributaria, para agregar en la siguiente página que “el legislador cuando establece que

determinadas acciones u omisiones serán infracciones y darán lugar a una sanción en una ley tributaria no está inspirado por el principio ético jurídico, sino que persigue, principalmente, una finalidad: **asegurar la recaudación de los recursos que corresponden al Estado y mediante las cuales persigue fines fiscales y extrafiscales.**

En la misma posición, el reconocido administrativista Goldsmithdt enfatiza: “que en tanto el derecho penal tiende a reprimir infracciones consideradas violatorias de deberes morales el derecho penal administrativo (y en su vertiente el tributario) solo procura eliminar las trabas de la realización del bien público siendo la pena una reacción de la Administración pública contra el particular que no colabora en sus propósitos”. Debe entenderse que la expresión de Goldsmithdt se dirige, en este caso, a la **administración tributaria.**

El gran maestro Giuliani Fonrouge, por su parte infiere que: “el pago de los tributos es esencial para el mantenimiento del Estado y por tanto sostiene con la sencillez y autoridad de este gran tratadista que: “las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal”.

La opinión del Instituto, en esta parte, se inclina a sostener la autonomía orgánica disciplinaria y didáctica del derecho tributario, lo cual hace que el **ilícito tributario** tenga estructuras jurídicas distintas y diferenciadas del derecho penal, aunque huelga reconocer su vinculación con éste en razón de que se admite, excepcionalmente, que además de la sanción administrativa tributaria, la conducta traiga aparejada una sanción penal de privación de libertad.

Esta autonomía conceptual es la que permite y autoriza definir determinadas figuras jurídicas en términos particularmente específicos y que son propios de la materia que aún reconociendo el vínculo del derecho tributario con el derecho penal, por aquello de que todo sistema tributario tiene un capítulo de ilicitudes tributarias que conforma el penal tributario o penal fiscal, que castiga o sanciona conductas antijurídicas violatorias de la normativa tributaria, con objetivo o finalidad resarcitoria, reparadora, represiva y hasta se podría decir aleccionadora, tiene fórmulas e institutos definidos y de tratamiento diferenciado, las que consignamos a continuación:

- a) la competencia generalmente reconocida a la administración tributaria para el juzgamiento y sanción en sede administrativa, de las ilicitudes tributarias;
- b) la aplicación de la sanción prevista en la norma tributaria como consecuencia y resultado de un sumario administrativo previo, con las reglas y las garantías del debido proceso;
- c) la previsión de recursos y acciones administrativas y jurisdiccionales para el control de la legalidad y legitimidad de las resoluciones administrativas;
- d) la imputabilidad y responsabilidad en el ilícito tributario de las personas jurídicas;
- e) la permisibilidad de la pluralidad de sanciones previstas y autorizadas por las normas tributarias;
- f) la admisión del error de derecho excusable o eximente de responsabilidad;

- g) la inversión de la carga de la prueba en cuanto a la intencionalidad de la conducta antijurídica.

Estas premisas de caracterización, prevención y precisión ineluctable son las que han llevado a sostener al ya citado tratadista argentino Vicente Oscar Díaz en su preanunciado libro “Del hecho tributario en la dogmática penal”, página 1 bajo el acápite Conceptos Generales: “que los problemas que ocupan al **delito tributario** se basan en el difícil e inexcusable ensamble del sector jurídico tributario y del penal respectivamente, y de cuya **interdependencia** se derivan los propios tipos penales ” (A. Fernández Albor, estudios sobre criminalidad tributaria, Bosch, Barcelona) . De ahí que para tipificar las conductas disvaliosas – prosigue Vicente Oscar Díaz – es forzoso remitirse a conceptos jurídicos propios del derecho tributario, **con lo cual los delitos de dicha especialidad, llevan dentro de sí, todos los problemas interpretativos de la problemática tributaria.**

No es posible ignorar, por consiguiente, que para el juzgamiento como delito o hecho punible del ilícito tributario, no puede soslayarse el examen, tipificación y concurrencia del hecho imponible, la generación de la obligación tributaria, la determinación de la obligación tributaria, sobre base cierta o presunta, la base imponible, la alícuota; lo cual, significa adentrarse íntimamente en la exégesis del tributo y por ende del ilícito tributario. Estas voliciones, abstracciones, cálculos, hipótesis y aun decisiones son innegablemente propias de la administración tributaria que tiene las potestades legales para ello.

Abona esta sustentación, lo expresado por Lilian Gurfinkel de Wendy y Eduardo Angel Russo en la pág 41 del libro “Ilícito Tributarios”: “A los fines de la

interpretación de las normas tributarias penales, habrá que atender en primer término al hecho de que estamos en la esfera del derecho tributario, que en virtud de autonomía responde a principios que le son propios”.

Es por todo esto que nos adelantamos ya en esta parte a sostener el principio de la intervención mínima del derecho penal en la persecución del ilícito tributario o delito tributario o el hecho punible derivado del mismo.

Y al decir de Juan Del Rosal (“Ideas sobre la Aplicación de los Principio del derecho penal a las Cuestiones Tributarias”, instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1962) **“que se requiere conocer constitutivamente en la misma forma el injusto penal y el injusto tributario penal cuando el derecho penal acude en apoyo del cumplimiento de lo tributario”** por ser esta la única forma en que el aparato coactivo penal se enfila con rigorismo científico hacia la finalidad perseguida por el derecho tributario.

Tal advertencia nos permite ya adelantar una alerta en el sentido de que el delito fiscal y su juzgamiento penal no deben constituirse en amparo de un irracional sistema tributario o de un desmesurado afán recaudatorio a todo trance, haciendo abstracción de las condiciones económicas imperantes en el país.

Por lo demás, sería un absurdo lamentable e inadmisibile subvertir el sistema penal, **direccionandolo hacia un objetivo recaudatorio** o de caja, desviándolo de su real y lógica finalidad de represión y castigo por conductas antijurídicas lesivas a bienes y valores de la comunidad.

3- LA CRIMINALIZACION DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL CÓDIGO PENAL.

Ya habíamos referido en los arranques de este dictamen, que el nuevo Código Penal Paraguayo nos trae la novedad de la criminalización del ilícito tributario con la tipificación y castigo, como **hecho punible contra el orden económico y tributario** (Título VI en el Capítulo II bajo el acápite “Hechos punibles contra el erario”, artículo 261), a la evasión de impuestos.

Conviene resaltar – prima facie – que el Código Penal Paraguayo, en realidad no castiga la evasión tributaria en su amplia gama, partiendo del conocimiento básico del tríptico tributario que caracteriza al tributo en su clasificación y caracterización en impuestos, tasas y contribuciones, cuya prevención, si bien es elemental, de repente puede pasar desapercibida, soslayada o desconocida. Esto es, que el Código Penal no castiga la evasión del tributo llamado **tasas**, así como el denominado **contribución**, sino única y exclusivamente: la **EVASIÓN DE IMPUESTOS**.

El precitado art. 261 del Código Penal expresa:
“evasión de impuestos.

1º) El que:

1. proporcionara a las oficinas perceptoras u otras entidades administrativas datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación del impuesto;
2. omitiera, en contra de su deber, proporcionar a las entidades perceptoras datos sobre tales hechos; o
3. omitiera, en contra de su deber, el uso de sellos y timbres impositivos, y con ello

evadiera un impuesto o lograra para sí o para otro un beneficio impositivo indebido, será castigado con pena privativa de libertad de hasta cinco años o con multa.

2º) En estos casos, será castigada también la tentativa.

3º) Cuando el autor:

1. lograra una evasión de gran cuantía;
2. abusara de su posición de funcionario;
3. se aprovechara del apoyo de un funcionario que abuse de su competencia o de su posición; o
4. en forma continua lograra, mediante comprobantes falsificados, una evasión del impuesto o un beneficio impositivo indebido, la pena privativa de libertad podrá ser aumentada hasta diez años.

4º) Se entenderá como evasión de impuesto todo caso en el cual exista un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente. Esto se aplicará aun cuando el impuesto haya sido determinado bajo concisión de una revisión o cuando una declaración sobre el impuesto equivalga a una determinación del impuesto bajo condición de una revisión.

5º) Se entenderá también como beneficio impositivo recibir indebidamente devoluciones de impuestos.

6º) Se entenderá como logrado un beneficio impositivo indebido cuando éste haya sido otorgado o no reclamado por el Estado, en contra de la ley.

7º) Lo dispuesto en los incisos 4º al 6º se aplicará aun cuando el impuesto al cual el hecho se refiere hubiese tenido que ser rebajado por otra razón o cuando el beneficio impositivo hubiese podido ser fundamentado en otra razón.”

En un examen crítico del texto de la normativa, resulta indubitable, que los legisladores se han apartado en la conceptualización del hecho punible transcrito, de la tradición legislativa paraguaya en materia de ilicitudes tributarias, que subyace en los regímenes tributarios anteriormente vigentes en el país (ver trabajo presentado por el Dr. Marco Antonio Elizeche en la XIX Jornada del Instituto Latinoamericano de derecho tributario. LisboaPortugal. Libro I. Octubre de 1998. Pág 207) y por sobre todo, el contenido y características del régimen infraccional de la Ley 125/91 de la Reforma Tributaria, que a nuestro juicio, debería haberse tenido en cuenta.

El sistema de ilicitudes de la Ley 125/91 (lo mismo que el de las leyes tributarias del régimen anterior ya desaparecido) distingue la simple evasión (omisión) de la defraudación.

En efecto, en el art. 177 de la referida ley 125/91 se tipifica **la omisión de pagos** como “todo acto o hecho no comprendido en los ilícitos precedentes, que en definitiva signifique una disminución de los créditos por tributos o de la recaudación. Será sancionada con multa de hasta el cincuenta por ciento (50 %) del tributo omitido y en lo que respecta a la defraudación consigna el art. 162: **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”. La multa para la defraudación es de 1 a 3 veces del impuesto dejado de pagar.

Como se observa, la omisión, que es la simple evasión, es sencillamente el no pago parcial o total del tributo adeudado y tiene una multa inferior a la defraudación. La defraudación, sin embargo, es más grave. Podría decirse que se trata de una evasión calificada, en tanto en ella, concurre el dolo, la intención manifiesta, pensada o deliberada de engañar al fisco, causándole un perjuicio económico financiero, con el objeto de obtener un beneficio indebido.

Atento a la precedente aclaración, es posible inferir que en el apartado 1 del artículo 261, se confunde la evasión de impuestos con la defraudación. La aportación de datos falsos que ahí refiere configura **DEFRAUDACIÓN**. En cuanto a los **datos incompletos** o cuando no se proporcionan informes o datos a la Administración, configura el incumplimiento de un deber formal, o sea es una simple **CONTRAVERSIÓN** o **FALTA ADMINISTRATIVA**.

Igual referencia y crítica vale para el apartado 2 inciso 1) “la omisión de proporcionar datos” es también incumplimiento de un deber formal.

En el apartado 3°, la **omisión del uso de sellos y timbres**, los legisladores no tuvieron en cuenta que con la previsión de la Ley 125/91 de la supresión de varios hechos imponible del impuestos a los actos y documentos del Libro IV, este impuesto se halla totalmente mutilado y el contribuyente ni el Estado ya no usan ni sellos ni timbres.

En el apartado 3° inciso 2) “abuso de su posición de funcionario” y el inciso 3 “con apoyo de un funcionario”, son situaciones que deberían pasar a los delitos contra la administración pública o contra la función pública, dado que se cometen por funcionarios públicos en incumplimiento de sus deberes y obligaciones legales y en el inciso 4 de este apartado,

habla de la **utilización de comprobantes falsificados para evadir en forma continua**. Esto configura, típicamente, un **FRAUDE o DEFRAUDACIÓN FISCAL**, así definida por la Ley 125/91 de la Reforma Tributaria y no una simple **evasión de impuestos**.

Pero la parte medular de la conceptualización del hecho punible se legisla en el punto 4º, cuando define a la **evasión** como un déficit entre **el impuesto debido y el impuesto liquidado**.

Como comentario a esta ligera conceptualización de la evasión de impuestos de los legisladores, decimos que los impuestos se pagan por declaración jurada y este pago, que constituye una autoliquidación o autodeterminación no es definitiva, está sujeto al control de la administración por el término de prescripción (5 años).

Por otra parte, la determinación de la obligación tributaria (liquidación) no es tampoco definitiva. Es revocable por el fisco en cualquier tiempo, dentro del periodo de prescripción (5 años) a favor o en contra del contribuyente. (artículo 216 de la Ley 125/91).

Además de estas graves asimetrías señaladas en este artículo 261 del Código Penal, el Instituto de derecho público considera que esta penalización se expone a la conculcación y violación del principio constitucional del artículo 13 “De la no privación de la libertad por deudas” que expresa: “No se admite la privación de la libertad por deudas, salvo mandato de autoridad judicial competente dictado por incumplimiento de deberes alimentarios o como sustitución de multas o fianzas judiciales”. Nótese que la Constitución Nacional no autoriza la pena de libertad por deudas en sustitución de multas o fianzas **ADMINISTRATIVAS**, en tanto solo autoriza como sustitución de multas o fianzas **JUDICIALES**.

Conviene advertir, sin embargo, que es admisible la criminalización y el castigo con la pena de privación de libertad a las evasiones calificadas, ya sea por el monto, cuando para su realización se recurre al engaño o la conducta dolosa, o en el caso del contrabando que importa un grado de peligrosidad y criminalidad incuestionable y grave, así como la que se realiza con intervención, ayuda o connivencia del funcionario público, que se vale de su cargo y lo utiliza para ello, todo esto, con sustento de la doctrina internacional prevalente y el derecho y la legislación comparada.

Pero, asumida la legítima admisibilidad del proceso y juzgamiento en sede administrativa del ilícito tributario y por ende de la evasión de impuestos, obviamente, un juzgamiento en el ámbito penal, que se lleva a cabo con intervención casi exclusiva del Ministerio Público, esto es por los fiscales, expone a vulnerar el principio constitucional **“NON BIS IN IDEM”**, previsto en el artículo 17 inciso 4) de la Constitución Nacional, que expresa entre las garantías de la defensa en juicio: “que no se le juzgue más de una vez por un mismo hecho”, sobre todo al corresponder la prejudicialidad de las actuaciones en sede administrativa, capítulo éste al cual, dedicaremos una especial atención en cuanto consideramos que es el eje central de la cuestión que motiva la consulta.

4- LA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA PARA EL JUZGAMIENTO PENAL DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA

Antes de entrar propiamente en materia, en este tramo del estudio y dictamen que nos han solicitado, conviene decantar conceptualmente **la prejudicialidad**.

El Diccionario Enciclopédico de derecho usual de Cavanellas consigna sobre la expresión **prejudicial**: “que requiere decisión previa al asunto o sentencia principal. De examen y decisión preliminar referido a ciertas

acciones y excepciones (verbigracia: acción, cuestión y excepción prejudicial; fórmulas prejudiciales, preprocesales)”.

El Prof. Gonzalo Fernández de León en su diccionario jurídico expresa refiriéndose al término: “prejudiciales”. “lo que requiere decisión anterior o previa a la sentencia en lo principal. Dicese también de las cuestiones procesales que paralizan la acción, cuya solución debe ser resuelta previamente con relación a la cuestión de fondo”.

El desarrollo conceptual de estos dos diccionarios jurídicos cuyos autores son de reconocida autoridad, coinciden en señalar que la **prejudicialidad** en materia jurídica, consulta un pronunciamiento, decisión o solución previa al tratamiento de una cuestión de fondo que se halla estrechamente ligada con la misma (la prejudicialidad), a tal punto, que de no producirse y hasta tanto no se manifieste o exprese (el pronunciamiento, la decisión o la solución previa), paraliza, traba u obstaculiza toda acción, procedimiento o trámite en la instancia o proceso que deba o se esté llevando a cabo, en la cuestión de fondo.

En el capítulo que desarrollamos anteriormente sobre la ilicitud tributaria ya habíamos adelantado la opinión del Instituto, en el sentido de preconizar la autonomía orgánica, disciplinaria y didáctica del derecho tributario, lo cual hace que el ilícito tributario tenga estructuras jurídicas y connotaciones distintas y diferenciadas del derecho penal.

En respaldo de esta aseveración transcribimos en esta parte, lo que contundentemente se consigna en la página 3 del ya citado libro de Vicente Oscar Díaz: “La Falsedad del Hecho Tributario en la Dogmática Penal”, que desnuda la patética situación que atraviesa **EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO ARGENTINO**, y donde

se expresa: “Mientras tuvo existencia física el gran maestro y reconocido penalista **Sebastián Soler**, existió conciencia del principio de intervención mínima del derecho penal con relación a su aplicación en el campo tributario, sobre lo cual Soler abogó, en especial en una mesa redonda convocada por la Asociación Argentina de derecho fiscal del año 1978. Con la ausencia física de este maestro – prosigue Vicente Oscar Díaz – los **fundamentalistas de la criminalización tributaria** entendieron estar autorizados a considerar lo penal a modo de panacea contra todos los males y creen que aumentando la dosis de sanción aquéllos terminan. Esto no ocurrió sin embargo, y mucho menos, de modo decisivo y definitorio ha resuelto los problemas planteados. Aún los más destacados penalistas y estudiosos de la ciencia política hablan de la fragilidad e insuficiencia del sistema (ver Antonio Rau “Problema Fiscali di Evasione”. Milano. Italia., Ibis “Los Elementos Subjetivos del Delito. Base Metodológica.” Titant Lo Blanch. 1990. Valencia. España).”

Es bueno recalcar aquí que estamos abundando en consideraciones sobre **EL CASO ARGENTINO**, por cuanto en virtud de las Leyes 11683 y 23771, se ha pasado de la prejudicialidad tributaria que ha sido derogada a sustituirla por la prejudicialidad penal, olvidando que la prejudicialidad tributaria ha sido creada para salvaguardar la especialidad de los impuestos y sus complejos mecanismos de recaudación. “Por lo tanto – expresa Díaz la abolición de ésta y su reemplazo por un simple informe técnico evaluatorio, otorga a los fiscales y al juez penal **no integrantes de un verdadero fuero especializado** la carga de difíciles y gravosas investigaciones que en realidad pertenecen a la administración.”

Pero es mucho más preocupante aún lo que en la pág. 217 del mentado libro consigna Vicente Oscar Díaz:

“Si al comienzo de este trabajo anticipamos la opinión de **Pérez Royo** acerca de qué procedimientos de este tipo están emparentados con el **Terrorismo Fiscal**, la experiencia ha resultado exceder en nuestro país tal predicción autoral, para transformarlo en un verdadero **Estado de Sitio Tributario** donde la ley es usada criminalmente en reemplazo de etapas administrativas de verificación de los hechos tributarios, con sinnúmeros de allanamientos solicitados por la autoridad fiscal a los jueces competentes; procedimientos de dudoso resultado final pero que han cumplido el fin de amedrentar a la población con un método no muy ortodoxo. Se quiere entender que lo penal es la panacea, olvidando que ello es la ultima ratio de la vida en una sociedad de derecho”.

En este discurrir sobre el tema, incursionando en la **realidad argentina**, nosotros agregamos, por nuestra parte, que este desviado sistema jurídico penal fiscal argentino **ha soslayado la premisa básica de que no existe delito fiscal si no ha mediado la determinación impositiva que consigne la configuración definitiva del mismo.**

En una muy breve incursión sobre el procesal penal tributario en la **REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY**, vamos a adentrarnos en el libro **“Los ilícitos tributarios y sus sanciones”** de uno de sus más lúcidos exponentes, **el Prof. Federico Berro**. En la pág. 71 de la citada obra se transcribe el art. 110 del Código Tributario Uruguayo que expresa: “El que, directamente o por interpuesta persona, procediera con engaño con el fin de obtener para sí o para un tercero un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos, será castigado con 6 meses de prisión a 6 años de penitenciaría. Este delito se perseguirá a denuncia de la administración tributaria, mediando resolución fundada”.

Este reconocido tratadista al comentar este artículo y el juzgamiento correspondiente considera que puede constituir una lesión al principio “non bis in idem” al expresar (pág. 76): “Como surge de lo anterior es posible –y se ha dado en numerosos casos un doble juzgamiento de los mismos hechos que son castigados por la Administración con multas y también por la justicia penal”.

“Entendemos inadecuada la solución dualista del derecho uruguayo recién comentada –prosigue Federico Berro por cuanto implica someter una misma figura ilícita a la jurisdicción simultánea de dos órganos distintos. Culmina Berro aconsejando: “La única solución lógica es considerarla una sola infracción y someterla a la competencia de un único órgano”.

Por nuestra parte, nosotros estimamos que la vulneración del principio “non bis in idem” puede obviarse con la previsión de la prejudicialidad de la actuación y el pronunciamiento administrativo, lo cual no se halla previsto en el Código Tributario Uruguayo.

En una última andadura sobre el proceso penal tributario en América Latina, haremos referencia a la **SITUACIÓN EN BOLIVIA**, gracias a un hermoso material que nos ha proporcionado nuestro distinguido colega Presidente del Instituto Boliviano de Estudios Tributarios, el Prof. Dr. Alfredo Benítez Rivas, sobre un pronunciamiento de esta entidad sobre el proyecto de ley de Código Tributario que fuera sancionado en agosto del 2003 como ley N° 2492.

Considera el Dr. Benítez Rivas y su grupo de trabajo que: “el nuevo Código Tributario Boliviano transgrede principios constitucionales y otras normas fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico, en tanto ha dado a la relación jurídica tributaria un contenido no de relación jurídica sino de “relación de

poder”, y en el caso específico que nos ocupa, subsiste el peligro de la vulneración del principio “non bis in idem”, por lo que en la parte de las propuestas del referido pronunciamiento del Instituto Boliviano de Estudios Tributarios, hace hincapié en:

1) adopción de la figura del delito tasado en función al mayor o menor daño económico causado al Estado por aplicación del principio de proporcionalidad en la aplicación de las penas

2) la especialización en materia penal tributaria, ya que para entender la criminalidad tributaria hay que comprender inexcusablemente los presupuestos jurídicos y técnicos del fenómeno impositivo y no necesariamente los preceptos del derecho penal común

3) **la prejudicialidad tributaria** constituye el mecanismo procesal más idóneo para la justa resolución de los conflictos entre Fisco y contribuyente, ya que ello presupone una conexión entre la materia penal y otros aspectos de carácter técnico, jurídico, tributario, contable, que deben ser resueltos previamente a la decisión penal, ya que **el juez no puede prescindir de la valoración técnica y legal practicada por la administración tributaria.**

El jurista **César Luna Y Victoria León** y legión de tributaristas, prosigue Benítez Rivas y el Instituto Boliviano de Estudios Tributarios, coinciden en que la **prejudicialidad tributaria** es la mejor garantía de los contribuyentes contra acciones penales abusivas y desmedidas”.

En el caso de nuestro país y aún tomando como válido lo que habíamos calificado de ligera conceptualización de la evasión de impuestos del punto 4 del artículo 261 del Código Penal, cuando define la **evasión** “como un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado” huelga la pregunta en el supuesto de la instauración e iniciación del proceso penal por la evasión: Quien realizará el cálculo y la verificación entre el déficit del impuesto debido y el impuesto liquidado?. Lo hará el fiscal interviniente?. ¿Está preparado y por sobre todo autorizado para ello? ¿Contratará para el efecto a un perito?. ¿Lo hará el juez del proceso llámese de garantía o de sentencia? Se halla preparado técnicamente y autorizado legalmente para ello? ¿O contratará también algún perito o experto?.

Es por estas interrogantes que necesariamente debemos inferir, lo que basamenta la ineluctable e insoslayable necesidad del pronunciamiento previo de la administración tributaria en cuanto es de su propia incumbencia, materia y autoridad el conocimiento y esclarecimiento, en toda su plenitud de todo cuanto hace a la problemática tributaria, lo cual no puede desvincularse, en manera alguna, del ilícito tributario, esto es, de la conducta antijurídica violatoria de la obligación tributaria, sea sustantiva o principal, o accesoria o formal.

Es bueno hacer hincapié en esta parte, que acertadamente, el también nuevo Código Procesal Penal en el Capítulo V **Incidentes y Excepciones**, artículo 327, reconoce y admite la prejudicialidad al consignar: “art. 327. Cuestión prejudicial. La cuestión prejudicial procederá cuando sea necesario determinar por un procedimiento extra penal la existencia de uno de los elementos constitutivos del hecho punible. La cuestión prejudicial podrá ser planteada por cualquiera de las partes ante el juez, por escrito fundado, y oralmente en

el juicio. El juez tramitará la cuestión prejudicial en forma de incidente, y si acepta su existencia **suspenderá el procedimiento penal hasta que en el otro procedimiento recaiga resolución firme**, sin perjuicio de que se realicen los actos de investigación que no admitan demora”.

Consideramos determinante y valiosa esta disposición del Código Procesal Penal en esta cuestión in examine, (sobre todo en ausencia de una ley especial que consagre la prejudicialidad administrativa en todos los casos), por cuanto, fundado en esta disposición va a ser posible transparentar y despejar lo que hace a las particularidades y características del ilícito tributario y que no puede separarse de su concurrencia y de su propia existencia, como lo son:

- a) la manifestación o realización del hecho imponible;
- b) la generación de la obligación tributaria;
- c) la determinación (liquidación) de la obligación tributaria, lo cual importa:
 - 1) la individualización del sujeto obligado;
 - 2) la precisión del hecho imponible;
 - 3) el cálculo o establecimiento del monto o cuantía del tributo lo cual debe incluir también, en su caso, los recargos, multas y accesorios;
- d) el pronunciamiento de la autoridad administrativa competente, luego del examen y

valoración de la situación de hecho y los documentos y demás elementos de convicción.

Estos son – a nuestro entender – los **elementos constitutivos del hecho punible** que como cuestión prejudicial es absolutamente necesario determinar por un procedimiento extra penal, tal como se señala en la primera parte del mentado artículo 327 del Código Procesal Penal.

Queremos citar aquí, como un **adelanto legislativo actualísimo** y muy relevante algunas disposiciones del nuevo Código Aduanero de la República Ley 2422/04 como las del artículo 1° sobre la función aduanera, en especial la última parte, el artículo 2° sobre la autonomía del servicio aduanero, los artículo 5° y 6° sobre la potestad aduanera y la sujeción a la potestad aduanera. No tienen desperdicio los artículos 261 y 262 de este nuevo Código Aduanero que legislan sobre la valoración aduanera y la potestad exclusiva de la Dirección Nacional de Aduanas para su realización, diligencia y pronunciamientos éstos que, incuestionablemente, **DEBEN CONSTITUIR CUESTION PREJUDICIAL.**

Estas disposiciones además de otras correlativas son las que cimentan lo que meridianamente dispone el artículo 378 del nuevo Código Aduanero que transcribimos por considerarlo invalorable: “**artículo 378. Suspensión del término para la acción penal y en lo contencioso-administrativo.** Mientras duren los procedimientos del sumario administrativo, no correrá el término para el ejercicio de la acción penal, sin perjuicio de que la autoridad aduanera informe al Ministerio Público, el inicio de los procedimientos instaurados por supuesta infracción fiscal aduanera”.

Más atrás habíamos señalado que la persecución penal de la evasión de impuestos podría ser admitida,

“excepcionalmente”, cuando el perjuicio causado al Fisco es de elevada cuantía. Véase, en esta parte, lo que preconiza el nuevo Código Aduanero en el artículo 345 donde legisla el contrabando de menor cuantía que se transcribe íntegramente: “**artículo 345. Contrabando de menor cuantía.** En los casos de contrabando de menor cuantía si el valor FOB de las mercaderías en infracción fuese inferior a US\$ 500 (quinientos dólares americanos), se aplicará el comiso de la misma quedando exonerado el infractor de la responsabilidad penal.”

No tiene desperdicio, en esta parte, el artículo publicado en el diario ABC Color de los días domingo 29 de mayo y lunes 30 de mayo del año en curso, por el Dr. Luis Manuel Andrada Nogués, conocido y respetado experto en materia aduanera, por los largos años dedicados al servicio auxiliar de despachante aduanero, sobre la **valoración en Aduanas**, donde resalta el nuevo Código Aduanero en su art. 261 que dispone: “El valor en aduanas de las mercaderías importadas constituye la base imponible para la aplicación del impuesto aduanero resultante del examen y análisis de la declaración del interesado, conforme a lo establecido en los acuerdos internacionales vigentes y sus normas reglamentarias”, y el no menos importante art. 262 del citado código que dispone: “El control y la fiscalización de las mercaderías importadas serán **competencia exclusiva de la Dirección Nacional de Aduanas**, que los practicará a través de sus unidades técnicas, basándose en la declaración y documentación presentada por los interesados”.

Inserta Andrada Nogués como comentario a estas dos disposiciones del nuevo Código Aduanero transcritas: “**Hoy día la Dirección Nacional de Aduanas, de conformidad al nuevo código, es una institución autónoma y es ella la única que debe intervenir en esta materia**”.

“El valor en Aduanas –prosigue Andrada Nogués **es la columna vertebral sobre la cual se asienta todo el andamiaje jurídico de la tributación aduanera**”, diligencia que solamente puede ser realizada por la Dirección Nacional de Aduanas, en tanto por el nuevo Código Aduanero de la República es de su exclusiva competencia.

El mismo comentarista citado, **Luis Manuel Andrada Nogués**, en la columna Opinión del diario ABC de fecha 16 de setiembre de 2005, bajo el sugestivo título **ACTUACIÓN IMPROPIA DE FISCALES Y JUECES**, refiere: “Las continuas intervenciones de la Aduana, en la zona secundaria aduanera, controlando e incautando mercaderías de contrabando se ve las más de las veces, entorpecida por la actuación de fiscales y jueces, que ignorando el nuevo Código Aduanero, proceden en franca violación de las disposiciones legales en las materia. En el anterior Código Aduanero de 1985 no se contemplaba **la prejudicialidad** y cualquier intervención que realizaba la Aduana era interferida por los fiscales y jueces (muchos de ellos corruptos) liberando las mercaderías denunciadas y dejando a la Aduana desprovista de la posibilidad de iniciar el sumario administrativo correspondiente. Con el nuevo Código Aduanero (Ley N° 2422/04) las cosas cambian, o por lo menos deben cambiar. La Constitución Nacional de su art. 127 dispone que: “Toda persona está obligada al cumplimiento de la ley”, y los fiscales y jueces son los primeros que deben acatarla. El art. 14 del Código Aduanero expresa con absoluta claridad que: “En la Zona Secundaria, la retención o aprehensión de medios de transporte, unidades de carga y mercaderías en supuesta infracción aduanera, realizada por cualquier autoridad no aduanera, los mismos deben ser puestos a disposición de la autoridad aduanera de la jurisdicción en un plazo máximo de doce horas”.

Pero mucho más tajante aún es la cita que en este comentario vierte Andrada Nogués, de los arts. 339 y 340 que transcribe: art. 339: “En los casos de la comisión del delito de contrabando se procederá al comiso de las mercaderías y vehículos que la conduzcan y éstos responden por el pago de los importes de los tributos fiscales correspondientes, de las multas y costas del juicio. Las mercaderías caídas en comiso y el vehículo por contrabando, **no podrán ser liberados antes de la conclusión del sumario administrativo** y el conductor del vehículo de transporte. Los responsables serán derivados a la justicia ordinaria. art. 340: las autoridades aduaneras y, en su caso, **LOS JUZGADOS Y TRIBUNALES**, no podrán disponer la entrega de los comisos, tanto en mercaderías como en medios de transporte o **INTIMAR A LA ENTREGA DE LOS MISMOS A LAS AUTORIDADES ADUANERAS**, salvo caso de afianzamiento real, bancario o de seguro, por los tributos fiscales y las multas.”

“Y esto es así, prosigue Andrada Nogués, porque el art. 378 del citado código es categórico al afirmar que: **“Mientras duren los procedimientos del sumario administrativo, no correrá el término para el ejercicio de la acción penal**, sin perjuicio de que la autoridad aduanera informe al Ministerio Público el inicio de los procedimientos.”

Esta disposición –remata Andrada Nogués es demasiado lúcida para ser ignorada por quienes deben custodiar el cumplimiento de la ley.” Citándole al ilustre y recordado profesor Víctor B. Riquelme expresa: “El ilustre profesor Riquelme nos enseña en su libro que la cuestión prejudicial en materia penal es aquella cuestión civil o administrativa enlazada o vinculada a lo penal, que debe ser resuelta previamente en otra jurisdicción, para que pueda promoverse juicio criminal. En este

sentido, las **cuestiones prejudiciales constituyen obstáculos procesales.”**

Reiteramos que este artículo de Luis Manuel Andrada Nogués, que en parte transcribimos por su contundencia y transparencia, realmente no tiene desperdicios.

Como **antecedente jurisprudencial en nuestro país** resaltamos el fallo del Tribunal del Crimen, Tercera Sala, A.I. No 293 de fecha 16 de setiembre de 2004 y el de la Corte Suprema de Justicia, registrado como Acuerdo y Sentencia N° 148 de fecha 17 de marzo de 2005 en la inconstitucionalidad promovida contra aquel fallo, cuyas fotocopias agregamos a este dictamen.

El Instituto de derecho público considera que estos fallos constituyen un hito relevante en la consagración de la prejudicialidad administrativa para el juzgamiento y la persecución penal de la evasión de impuestos, que debe ser conocido, valorado y aplicado en sus conceptos medulares, así como en la prédica definitoria y consagratoria de dicho instituto en nuestro país, y que informa, por otra parte, que estamos en la buena doctrina y por sobre todo en la doctrina internacional prevalente.

En efecto, a más de las aseveraciones y propuestas de los autorizados y versados tratadistas y especialistas sobre el tema citados a lo largo de este trabajo, cabe agregar las instrumentales sobre ponencias y recomendaciones de seminarios y jornadas internacionales sobre el tema como lo son:

Lo que se sostuvo en la Tercera Jornada del Instituto Latinoamericano de derecho tributario, llevada a cabo en San Pablo-Brasil 1962 de donde extractamos los más resaltantes:

- los ilícitos tributarios y sus sanciones deberán estar expresamente previstos en la ley tributaria
- las sanciones tributarias deben ser de naturaleza tributaria. Solamente en casos excepcionales y de extrema gravedad pueden establecerse penas privativas de libertad y penas restrictivas de actividades y derechos

Las recomendaciones de la Primera Jornada Tributaria del MERCOSUR⁴² llevada a cabo del 27 al 29 de octubre de 1994 en Colonia del Sacramento - Uruguay, que ya ha sostenido que en la defraudación fiscal y su sanción se debe respetar y precautelar el principio “non bis in idem” y la concurrencia del “daño patrimonial efectivo al erario”. Se considera violatorio del principio “non bis in idem” el doble juzgamiento.

Recomienda también que las sanciones previstas para prevenir la defraudación fiscal deban ser aplicadas por órganos jurisdiccionales especializados y que la acción sólo podrá iniciarse **por resolución fundada de la administración Fiscal (prejudicialidad administrativa).**

Estas recomendaciones se reafirman en la XIX Jornada del Instituto Latinoamericano de derecho tributario, Lisboa-Portugal1998, de donde extractamos también las más resaltantes:

1. la sanción penal tendrá carácter de último recurso del Estado cuando éste asegure a través de una legislación clara y precisa un control igualitario y general, así como la correcta gestión del gasto público

⁴² Vease anexos

3. la descripción de los tipos penales debe ajustarse al principio de reserva, y solo podrán incriminarse conductas dirigidas por un dolo específico que produzcan daño al bien jurídico protegido

7. se postula la especialización de los jueces encargados de la aplicación del derecho penal Tributario

8. la determinación administrativa del tributo deberá tener carácter previo a cualquier iniciativa de la Administración dirigida a **abrir el proceso penal**. La inactividad de la Administración **en ningún caso permitirá prescindir de este requisito**.

Esta última recomendación del punto 8 de la Jornada de Lisboa del año 1998 no es sino la consagración reiterada de la prejudicialidad del pronunciamiento administrativo para el juzgamiento penal de la evasión tributaria.

Atento a las consideraciones y fundamentaciones vertidas a lo largo de este trabajo, con los antecedentes legislativos del nuevo Código Aduanero, Ley 2422/04 puntualmente citados y transcritos y los jurisprudenciales del Tribunal de Alzada y de la Corte Suprema de Justicia a los que hemos hecho mención, que consagran la prejudicialidad del pronunciamiento administrativo para el juzgamiento penal de la evasión tributaria, fundado en el contexto normativo del art. 327 del Código Procesal Penal, que sin lugar a dudas lo autoriza, el Instituto de derecho público estima que con estos antecedentes estamos en la buena doctrina, sobre todo la que sin objeción ni disentimiento alguno, es sostenida y preconizada por la doctrina internacional prevalente y el derecho y la legislación comparada.

PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA EN MATERIA DE EVASIÓN TRIBUTARIA

DR. RICARDO RODRÍGUEZ SILVERO⁴³
ABOG. ADOLFO OZUNA
ABOG. PIERINA OZUNA

⁴³ Doctor en Economía, especialista en materia Tributaria, fundador de “**Rodríguez Silvero & Asociados**” en la que brindan consultoría interdisciplinaria, autor de numerosos libros, expositor en diversos foros nacionales e internacionales., El presente material ha sido preparado con sus colaboradores los Abogados. Adolfo y Pierina Ozuna.

PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA EN MATERIA DE EVASIÓN TRIBUTARIA.

1. CONSIDERACIONES PREVIAS.

Mucha discusión ha generado en Paraguay de los últimos tiempos el tema de la prejudicialidad administrativa a partir de la resolución de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en la Acción de Inconstitucionalidad del juicio: “Mauricio Schvartzman Parnes y otros s/evasión de impuestos” (Acuerdo y Sentencia No. 128 de fecha 17 de marzo del 2005)⁴⁴.

Es dable destacar que esta sentencia del más alto Tribunal no es la primera referencia que se tiene sobre la prejudicialidad en el tema de la evasión impositiva. Con anterioridad se han dictado otros fallos en el mismo sentido, el de declarar la existencia de la cuestión prejudicial a fin de determinar un elemento del tipo penal de evasión.

A manera de ejemplo puede citarse el Auto Interlocutorio No. 17 de fecha 14 de marzo del 2005, dictado por el Excmo. Tribunal de Apelación en lo Penal, Tercera Sala de la 6ta. Circunscripción de Alto Paraná y Canindeyú (en los autos: “Incidente de Prejudicialidad en: Gilberto Rubert y Joacyr Alves s/evasión de impuestos⁴⁵”). Dicho Tribunal resolvió confirmar con mayoría de dos votos el fallo de primera instancia que hizo lugar a la cuestión prejudicial, declarando suspendida la investigación fiscal hasta tanto sea dictada la resolución en la sede administrativa.

⁴⁴ Comentarios al respecto en el breve estudio de Diego Zavala, Asunción, noviembre de 2005, dmzavala@mersanabogados.com.py

⁴⁵ Véase texto completo de la resolución en la parte de jurisprudencia

Este trabajo está encaminado a realizar un breve esbozo sobre el apasionante tema de la prejudicialidad en el delito de evasión de impuestos que se está instalando jurisprudencialmente en los Tribunales de este país; a resumir los argumentos centrales a favor y en contra de la denominada “cuestión prejudicial” en sede administrativa sobre este tipo penal; así como a analizar, también en forma breve, la manera en que se resuelven algunos casos análogos en la jurisprudencia extranjera, y finalmente, luego de haber desplegado las principales ponencias jurídicas, a dejar sentado el punto de vista de los autores de este estudio.

Para empezar hablando de la prejudicialidad administrativa en el delito de evasión impositiva, se debe necesariamente realizar al menos una breve referencia a este tipo legal, es decir, a la figura jurídica comprendida en el art. 261 del Código Penal.

2. EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS⁴⁶.

Desmenuzando las principales características del tipo legal de evasión de acuerdo con el art. 261 del Código Penal CP, en forma esquemática y breve, pueden citarse:

2.1. SUJETO ACTIVO:

La disposición legal se refiere a “El que”, entendiéndose de este modo que el sujeto activo debe ser “el sujeto contribuyente”. Se habla entonces de un sujeto activo calificado, no de cualquier persona.

2.2. CONDUCTA PROHIBIDA:

1. Proporcionar datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación del impuesto.

⁴⁶ El análisis del significado y de las implicancias macro y microeconómicas de la evasión tributaria puede leerse en las publicaciones técnicas del Dr. Ricardo Rodríguez Silvero sobre la política fiscal y la reforma tributaria así como sobre temas conexos. Ver el listado de las mismas en www.rodriguezsilvero.com.py, especialmente allí en “Publicaciones”, o solicitar información específica en info@rodriguezsilvero.com.py o llamando al telefax 595 21 612912.

Condición: Ante las oficinas perceptoras u otras entidades administrativas.

2. Omitir, en contra de su deber, datos sobre tales hechos.

Condición: Ante las entidades perceptoras.

3. Omitir, contra su deber, el uso de sellos y timbres impositivos

Resultado: “Y con ello evadiera un impuesto o lograra para si o para otro un beneficio impositivo indebido... será castigado”...

Es decir, resumidamente:

El Delito de Evasión se conforma con la ocurrencia de:

- 1) o 2) o 3) + resultado de evasión, o bien
- 1) o 2) o 3) + obtención de un beneficio impositivo indebido

De ello surge que el delito de evasión no se configura solamente con proporcionar a la entidad perceptora datos falsos sobre hechos relevantes para determinar el impuesto, o simplemente omitir datos sobre tales hechos. Al ser un delito de “resultado”, se requiere algo más: obtener efectivamente a través de estas modalidades previstas en los incisos 1, 2 o 3, la evasión del impuesto o lograr para sí o para otro un beneficio impositivo indebido.

Como lo establece el mismo CP en el artículo mencionado, numeral 2, dándoselos presupuestos 1), 2) o 3) sin el resultado, se puede hablar de “tentativa”, la cual también es punible.

Se tiene pues que este es un delito que requiere de un resultado determinado así como de modalidades específicas para obtenerlo. De lo que se colige que logrando evadir un impuesto a través de otros medios, tampoco se configuraría el delito.

Por ejemplo, si un contribuyente deja de presentar sus declaraciones juradas y de abonar su IVA, en lenguaje común está evadiendo el impuesto, pero aún con este resultado de evasión no se hallaría comprendido en la norma penal porque no realiza ninguna de las conductas prohibidas establecidas como “modalidades” del tipo legal. Se vería expuesto a sanciones o multas en sede administrativa, pero no afectado por la norma penal, aunque efectivamente esté evadiendo el impuesto.

Algo similar puede observarse en el caso de un profesional o un comerciante que, de acuerdo a la naturaleza de su actividad, tiene ingresos o facturaciones gravados por un impuesto y por lo tanto debería ser contribuyente, expedir facturas legales, presentar sus declaraciones juradas, pero no lo hace. En la práctica igualmente está evadiendo el impuesto. Pero al no ser contribuyente, o aunque esté inscripto como tal y deja de cumplir con su obligación de tributar, no se ve afectado con este solo hecho por la norma penal.

La intención del legislador fue evidentemente la de castigar la “infidelidad” que consiste en “mentir” al fisco, ya sea proporcionando datos falsos u omitiendo los que debería proporcionar, al basarse nuestro sistema tributario en la confianza que deposita la Administración en los obligados al pago, a través de las autodeclaraciones del contribuyente. Es decir, se estaría buscando castigar la lesión a la confianza que se ha puesto en cada persona que debería honestamente pagar sus impuestos como corresponde.

“En otras palabras, significa que no se castiga la falta de pago del impuesto, sino que se sanciona el engaño realizado por el autor con ese fin.... El no pago del impuesto se sanciona en sede administrativa (defraudación), mientras que en sede penal se sanciona la mentira cuya consecuencia es el daño al Estado en su patrimonio (evasión impositiva) ⁴⁷

2.3. AGRAVANTES

Siguiendo con el análisis del art. 261, también se establecieron agravantes:

2.3.1. LOGRAR UNA EVASIÓN DE GRAN CUANTÍA.

Hay que hacer mención de las numerosas críticas que ha traído este inciso.

Una de ellas, la sugerencia dada por el Prof. Nelson Pessoa a la Comisión de Reforma del Código Penal, en la III Jornada Internacional de estado de derecho y Orden Jurídico Penal (Hotel Sheraton, Asunción, 19 al 21 de agosto de 2005) sobre la conveniencia de reglamentar en forma específica desde qué monto se consideraría una “evasión de gran cuantía”, pues así como se encuentra la disposición de este inciso, se está, según el eminente jurista, ante una “infracción de la regla de certeza”.

El Prof. Pessoa refirió en las citadas jornadas que hace al principio de “legalidad” el definir en forma adecuada todos los aspectos de la ley, o lo que se llama “exigencia de la ley cierta”.

El Código Penal paraguayo se ha llenado de algún modo de “fórmulas generales”, transfiriendo la facultad de “legislador” al juez. A nadie beneficia dejar “tipos

⁴⁷ Martínez S., Hernan. “Consideraciones sobre la evasión de impuestos y la defraudación” Nota a fallo publicada en La Ley, pág. 343, año 2.005.

penales abiertos”, que solamente puedan ser cerrados por el juez, a quien ante tanta imprecisión no le queda otra alternativa que interpretar la ley con la única herramienta a mano: la de su sano entender. De esta forma, casos idénticos podrían resolverse de diversos modos ante el riesgo cierto de la intervención de jueces con pensamientos y procedimientos disímiles, vulnerándose en cada caso el principio de igualdad ante la ley.

2.3.2. ABUSAR DE SU POSICIÓN DE FUNCIONARIO PÚBLICO

En este agravante se tiene en cuenta el sujeto activo del delito, y para saber quien ostenta esta calidad la misma ley penal define el término “funcionario” en el art. 14 num. 14) como: *“El que desempeñe una función pública, conforme al derecho paraguayo, sea éste funcionario, empleado o contratado por el Estado”*.

Por su parte el art. 4 de la Ley 1626/00 De La Función Pública refiere que es funcionario público la persona nombrada mediante acto administrativo para ocupar de manera permanente un cargo incluido o previsto en el Presupuesto General de la Nación, donde desarrolle tareas inherentes a la función del organismo o entidad del Estado en el que presta sus servicios.

Este inciso nos habla pues de cualquier funcionario público, no solamente aquel ligado a la administración tributaria, que haga abuso de su posición para realizar el delito.

2.3.3. APROVECHARSE DEL APOYO DE UN FUNCIONARIO QUE A SU VEZ ABUSA DE SU COMPETENCIA O POSICIÓN.

Aquí el autor del delito vuelve a ser el mismo sujeto activo previsto en el tipo base analizado en el 2.1, es decir, el contribuyente, pero con el castigo ampliado

por haber obtenido la ayuda de otra persona que sí es funcionario público, para cometer el hecho punible.

2.3.4. EN FORMA CONTINUA SE LOGRE, MEDIANTE COMPROBANTES FALSIFICADOS, UNA EVASIÓN DEL IMPUESTO O BENEFICIO INDEBIDO.

El agravante se justifica aquí en la continuidad o modalidad adoptada por el autor, pues resulta más reprochable para la ley penal aquel delincuente que comete el mismo delito reiteradamente, que aquel ocasional que delinque en forma aislada. El delito de evasión de impuestos es “ideal” para ser cometido en forma continua, porque el pago de impuestos se realiza en muchos casos en forma mensual, y el evasor puede las más de las veces adoptar esta modalidad delictiva.

2.3.5. DEFINICIÓN LEGAL DE EVASIÓN.

Y el mismo artículo proporciona la definición legal de evasión

“Se entenderá como evasión de impuesto todo caso en el cual exista un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente”

Recurriendo al concepto de *déficit*, se entiende como tal en la administración pública, según el diccionario de la lengua española, la parte que falta para levantar las cargas del Estado, reunidas todas las cantidades destinadas a cubrirlas.

De lo que se extrae que en cualquier caso en que exista una diferencia negativa entre el impuesto debido y el liquidado, y siempre que se haya llegado a este resultado a través de algunas de las modalidades o conductas específicas (incisos 1, o 2 o 3), se configura el tipo penal de evasión impositiva, sin importar la cuantía de esta diferencia.

Para que exista evasión, no importaría la cuantificación. Importaría solamente determinar si el tan mentado “déficit”, se ha producido o no. La cuantía o el monto de la evasión tiene relevancia recién para determinar el agravante (inc. 1).

Según lo manifestado por la Abog. Nora Ruoti en un trabajo de investigación: *“Si el autor miente sobre hechos y circunstancias que sirvan para determinar la existencia y cuantía del impuesto, siempre y cuando con dicha mentira se produzca la existencia de un déficit entre el impuesto debido y el liquidado, e independientemente si dicho déficit representa una suma pequeña o una gran cuantía, le corresponde aplicar las sanciones previstas en la norma”*.⁴⁸

En torno a este punto gira el eje del tema planteado: ¿Puede el Juez Penal determinar si se ha producido o no el déficit o la diferencia negativa, con los elementos que le da la ley penal? ¿Tiene facultad legal de determinar si existe o no diferencia a favor o en contra del fisco? O, dicho en otras palabras, ¿tiene capacidad legal para determinar el impuesto? O bien, ¿es esa una función específica y privativa por ley de la administración tributaria?.

Aquí no se habla de capacidad intelectual o cultural, solamente se pregunta si es que el ordenamiento legal le concede a un Juez Penal la función de determinar el impuesto.

Podría quizás un Juez Penal *establecer* si Juan debe o no al fisco, pero no *determinar* el impuesto que debe. Su “decisión” nunca podrá constituir una “determinación del impuesto” al no tener fuerza obligatoria ni ser vinculante para el contribuyente, pues esta facultad se halla reservada por ley exclusivamente a

⁴⁸ Ruoti Cosp, Nora Lucía: Tesis Doctoral sobre Prejudicialidad Administrativa,

la Administración tributaria. Así lo dispone la Ley N° 125/91 en el artículo 209. Ver el punto 6.2 hacia el final de este estudio.

La seguridad jurídica requiere “dar a cada uno lo suyo”. Cada poder o repartición debe “atender su juego”. Este juego se halla preestablecido en la Constitución Nacional con la división de poderes y a partir de allí en todo el ordenamiento jurídico nacional.

Mientras que como “beneficio impositivo” se entenderá el hecho de recibir indebidamente devoluciones de impuestos. Refiere igualmente el artículo en estudio que se entenderá logrado el beneficio indebido, cuando el mismo haya sido otorgado o no reclamado por el Estado, en contra de la ley.

Todo ello sin considerar que los Jueces Penales no se hallan obligados a conocer todo el “mundo impositivo” con sus innumerables reglas que casi día a día van mutando, a través de reglamentaciones del Ministerio de Hacienda, Subsecretaría de Estado de Tributación SET, cuyo conocimiento es necesario para realizar la nada fácil tarea de la “determinación tributaria”.

2.3.6. EVASIÓN O BENEFICIO IMPOSITIVO EXISTEN TAMBIÉN EN DETERMINADAS CIRCUNSTANCIAS, ESPECIFICADAS EN EL CÓDIGO PENAL

Finalmente el mencionado art. 261 refiere que la evasión impositiva o el beneficio impositivo indebido se entenderá aún cuando:

- 1) El impuesto al cual el hecho se refiere hubiese tenido que ser rebajado por otra razón.

- 2) O cuando el beneficio impositivo hubiese podido ser fundamentado en otra razón.

Estas últimas dos situaciones aparentemente restan importancia a la necesidad de “resultado” o perjuicio patrimonial al fisco, y pueden ser interpretadas como consecuencias del pensamiento finalista⁴⁹ que campea en el Código Penal actual.

3. LEGISLACIÓN COMPARADA.

En la Ley Penal Tributaria de la Argentina N° 24.769 del 19 de diciembre de 1996 se estableció un nuevo régimen penal tributario, coincidiendo, sin embargo, como lo señala Teresa Gómez en “Garantía de la prejudicialidad en el proceso penal tributario”⁵⁰, con la anterior normativa en lo que respecta a su intención punitiva, es decir a la aplicación de la pena de prisión para quienes verifiquen la realización del ilícito de evasión en sus distintas modalidades. Allí mismo, en sus conclusiones, puede leerse que es necesaria la presencia de la Determinación de Oficio de la deuda tributaria, como condición previa para excitar la acción penal. De los tres supuestos previstos por el artículo 18 de la ley de rito penal tributaria en el vecino país, dos necesitan de esta previa condición, la cual, si se cumple, recién entonces podrá dar lugar a un proceso penal en contra del contribuyente. No existirá proceso penal si antes, como lo indica la letra de la ley, no se determina el monto de la supuesta deuda tributaria.

El debate sobre la prejudicialidad administrativa en el proceso penal está de moda en países de tradición referencial en estos temas. En una de las últimas publicaciones de Ballbé Mallol, Manuel, octubre de 2004 Barcelona, en un libro que lleva ese nombre y que está editado por la Universidad Autónoma de esa ciudad catalana y por Thomson Civitas, nos señalan los editores

⁴⁹ Pensamiento finalista (Teoría finalista de la acción): trata de explicar la *acción* delictiva desde el punto de vista de sus fines, y no a partir del *resultado* o modificación del mundo exterior obtenido con la acción. Para esta teoría, todas las acciones humanas son “finales”: se tiene en cuenta principalmente el mundo subjetivo del actor.

⁵⁰ El estudio está disponible, bajo esos nombres, en google.com

que recientemente el Tribunal Constitucional ha considerado que cuando una cuestión administrativa es determinante de la culpabilidad o inocencia del acusado, deberá sustanciar una cuestión prejudicial administrativa. En la presentación introductoria en internet puede leerse que “este nuevo elemento reivindica la importancia del derecho administrativo y su jurisdicción como elemento preventivo de protección del ciudadano frente al desmesurado crecimiento de la represión penal”⁵¹.

4. LA CRIMINALIZACIÓN DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS

Se sigue discutiendo sobre la conveniencia de “criminalizar los ilícitos tributarios”⁵².

No se debería llevar al campo penal todas las actitudes negativas que frente a la norma tributaria despliegan los contribuyentes, atendiendo a que existen innumerables recursos dentro de la administración lo bastante eficientes como para enfrentar y superar los incumplimientos fiscales.

Existen dentro de lo “Administrativo” sanciones como apercibimientos, multas, clausuras, etc. que son las más de las veces exitosas para lograr el ingreso de lo debido. Quizás falten más recursos, humanos y presupuestarios, para actualizar los controles cruzados de la administración y desburocratizar el sistema. Sobre todo, el terminar de entender que el mayor problema es de los “hombres” y no de la “estructura”.

En este punto cabe recordar también que la función del derecho penal no es la de recaudar

⁵¹ Manuel Ballbé Mallol; “LA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA EN EL PROCESO PENAL”, Editorial Civitas, 25 de octubre de 2004, Universidad Autónoma de Barcelona, Editorial Civitas.

⁵² También en la Argentina se continúa con la criminalización de las conductas, específicamente en el proceso penal tributario. Ver “GARANTÍA DE LA PREJUDICIALIDAD EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO”, de Gómez, Teresa, en www.google.com

impuestos, como se ha referido en la sentencia del caso “Pasex”. Atendiendo al principio de intervención mínima de la ley penal, debe reservarse su aplicación sólo a las conductas plenamente constatadas como merecedoras de una “pena” en sentido estricto. No para lograr el ingreso de un impuesto, aunque indirectamente se pueda conseguir este fin, sino para dejar sentado que la sociedad no acepta una conducta así.

5. “LA CUESTIÓN PREJUDICIAL”.

A partir de la disposición establecida en el art. 327 del Código Procesal Penal surgen varios planteamientos :

1) Así como está legislada la cuestión prejudicial en nuestro proceso, la misma tiene un sistema “abierto”, es decir, la norma no dispone ni siquiera menciona en forma ejemplificativa cuáles serán las “cuestiones prejudiciales”. La norma deja al arbitrio total del Juez, el determinarla.

2) Principio dispositivo: Según aparece redactado el artículo, el Juez no podría determinarla de oficio.

Aquí surge una interrogante: Si el Juez, persona sobre la cual recae en “última instancia” la responsabilidad de aplicar una pena, sanción o medida, se da cuenta de que para juzgar no está teniendo todas las cartas sobre la mesa, no tiene claros los elementos del tipo penal, y por algún motivo las partes no plantearon la cuestión prejudicial: sería correcto que juzgue igual? O deberá optar por la absolución atendiendo el *in dubio pro reo*⁵³? Aparentemente la norma no permite declarar la cuestión prejudicial de oficio.

⁵³ En caso de duda, a favor del acusado.

La cuestión prejudicial debe entenderse como toda etapa anterior al juicio cuya resolución constituye un presupuesto para decidir la controversia principal sobre la cual versará el mismo.

Este instituto jurídico está reservado para cuando dos autoridades tienen “jurisdicción” (decir el derecho: “jurisdictio”) sobre un mismo hecho que tiene una secuencia. Es decir, el problema se centra en quién debe entender primero para que el otro actúe.

En el caso que nos ocupa, la autoridad administrativa no *dice* ni *dicta* el derecho, sino que lo *aplica*. Realiza “actos administrativos”, que son recurribles ante la autoridad que sí tiene jurisdicción.

3) Muy frecuentemente se dan varias especies de “cuestiones prejudiciales” en casi todos los tipos penales. No se llaman de esta forma porque ocurren en forma tan automática que pocas veces uno las percibe y ni siquiera se declaran ni tienen el efecto de la “suspensión del proceso”.

Por ejemplo en un caso de homicidio, se requiere necesariamente un certificado o diagnóstico médico de la causa de muerte (verbi gratia el informe del resultado de la autopsia). Este diagnóstico direccionará de alguna forma la investigación del fiscal, y lo tiene que dar un médico y no el fiscal ni el juez penal, y ello no implica pérdida de competencia alguna. Ello no implica tampoco “restar” poder de investigación al fiscal, que deberá atenerse de allí en más a los resultados proporcionados en sedes extrapenales. Se considera aquí que cuestiones como éstas también son una especie de “prejudiciales”, respetando las distancias.

La diferencia es que estas pequeñas “prejudicialidades” se dan en forma tan automática que uno apenas se da cuenta. En cambio en los casos de

evasión impositiva el diagnóstico o el certificado de defunción del contribuyente puede tardar años ...

Todo esto se trae a colación para tratar de reflexionar acerca de que muchas veces el procedimiento penal se halla “atado” o “supeditado” a ciertos resultados o investigaciones realizadas en sedes extrapenales, sin que ello implique intromisión alguna o superposición de funciones.

4) Si el Juez rechaza el planteamiento de la cuestión, ordenará la continuación del procedimiento.

Es en este punto donde en materia de evasión impositiva se ve afectado el principio de igualdad ante la ley. Si bien a través de la labor jurisprudencial se podrían ir unificando las soluciones, sabemos que no tendrán la fuerza obligatoria propia del texto legal. Por lo que en idénticos casos, se pueden dar resoluciones totalmente contradictorias, dependiendo en última instancia de qué Juez le haya tocado a cada uno.

6. FUNDAMENTOS A FAVOR DE LA PREJUDICIALIDAD

6.1. DERECHO DEL CONTRIBUYENTE A LA “SEGURIDAD JURÍDICA”.

En ciertas legislaciones las cuestiones prejudiciales se hallan previstas taxativamente en la ley, y las que no lo están no pueden ser así declaradas, aunque el Juez y las partes lo soliciten o consideren.

El hecho de que el analizado art. 327 del CPP adopte un sistema abierto en cuanto a la cuestión prejudicial no constituye obstáculo para que en la parte concerniente al delito de evasión se determine en forma expresa –en una posible reforma del texto legal que la decisión administrativa es menester para configurar el

delito, por lo que así descripta la norma se debería tratar necesariamente como cuestión prejudicial.

De esta forma los contribuyentes sabrían a qué atenerse, la persona que viene a invertir en el país sabrá por quién y por qué será juzgado.

La seguridad jurídica tiene que ver también con evitar el “escándalo jurídico”⁵⁴ que se produciría si por ejemplo para la administración tributaria no existe evasión y para la justicia penal sí.

Rescatamos la opinión del Magistrado Guido Ramón Melgarejo en el caso precitado, es decir en el “Incidente de Prejudicialidad en los autos: Gilberto Rubert y Joacir Alves s/evasión de impuestos”: *“Al haber sido objeto de cuestionamiento por la vía contencioso-administrativa... se abre una brecha incierta que se torna imprescindible ser dilucidada previamente, pues si persiste y prosigue la investigación penal, puede darse el caso de que, para el Tribunal de Cuentas no exista ninguna conducta que implique la materialización de los hechos denunciados, y por el contrario en el ámbito penal se podría dar el caso de que se declare: la existencia de infracciones penales y por ende el dictamiento de una Sentencia condenatoria, lo que sería un verdadero bochorno judicial y un entuerto no solo para los justiciables y la parte requirente, sino para la misma Administración de Justicia”*.

6.2. LA “DETERMINACIÓN TRIBUTARIA” ES UN ACTO ADMINISTRATIVO.

Así lo dispone el art. 209 de la Ley 125/91: “La determinación es el acto administrativo que declara la existencia y cuantía de la obligación tributaria, es vinculante y obligatoria para las partes”.

⁵⁴ Ver Diego Zavala, noviembre de 2005, pág. 9: dmzavala@mersanabogados.com.py

El Dr. Roberto Dromi⁵⁵ en su obra “derecho administrativo” al referirse al concepto de “acto administrativo”, aclara que el mismo tiene diversas acepciones, y que se adhiere a la siguiente definición: El acto administrativo es “*toda declaración unilateral efectuada en el ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa*”.

Desmenuzando el concepto se tiene, siguiendo al citado autor, que el acto administrativo es una *declaración* por ser un proceso de exteriorización intelectual, no material, realizada a través del lenguaje, emanada de la Administración, con fuerza vinculante por imperio de la ley. Es *unilateral*, al depender de la voluntad de un solo sujeto de derecho: el Estado o ente público, excluyéndose de este concepto al de los “contratos”.

En relación al hecho de que es *efectuada en ejercicio de la función administrativa*, esto se da sin importar qué órgano la ejerce. El acto puede emanar de cualquier órgano estatal que actúe en ejercicio de la función administrativa (ejecutivo, legislativo y judicial). En cuanto a que *produce efectos jurídicos*, porque crea derechos y obligaciones para ambas partes: la Administración y el administrado. Y dichos efectos son además *directos*, al no estar subordinados a la emanación de un acto posterior y produce por sí solo los efectos jurídicos, e *individuales*, por ser concretos, de alcance subjetivo a diferencia del reglamento del cual emanan efectos jurídicos generales.

Por otro lado, el Prof. Marco Antonio Elizeche⁵⁶, también se refiere al Procedimiento de Determinación tributaria : “*Uno de los actos reglados tal vez de mayor*

⁵⁵ Dromi, Roberto. DERECHO ADMINISTRATIVO, pág. 202, Edic. Ciudad Argentina, 4ta. Edic.

⁵⁶ “EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO EN EL PARAGUAY, relator Prof. Marco Antonio Elizeche, año 1.981, pág. 144”, citado por el Prof. Sindulfo Blanco en su obra: Manual Impositivo, II Tomo, pág. 149, año 1.999.

relevancia que realiza la administración tributaria es lo que se llama “Determinación impositiva”, que es un verdadero acto declarativo por el cual precisa la naturaleza del hecho imponible y aplica la norma tributaria que a su juicio corresponde, liquidando o determinando el monto del tributo y los recargos y sanciones cuando hubiere lugar en derecho”.

Hecho el intento de aclarar el concepto de acto jurídico, pasamos al procedimiento de la determinación en sí. Procede la determinación según el art. 210 de la Ley 125/91 cuando la normativa así lo establezca, cuando las declaraciones no sean presentadas o no se proporcionen en tiempo y forma las reliquidaciones, aclaraciones o ampliaciones requeridas, o bien cuando las mismas ofrezcan dudas relativas a su veracidad o exactitud. Finalmente cuando mediante su fiscalización la administración tributaria comprobare la existencia de deudas.

En consecuencia, existe todo un procedimiento para la determinación tributaria (art. 212 de la Ley 125) con participación, acceso y traslado al administrado de todas las actuaciones. Se siguen generando, en torno a este proceso de determinación, discusiones sobre en quién recae la carga de la prueba: Sobre la Administración tributaria o sobre al administrado, con opiniones de las más diversas...⁵⁷

Este procedimiento, como cualquier otro de los que puede derivar pena o sanción, debe realizarse a la luz y amparo de las garantías constitucionales de la defensa, consagradas en el art. 17.

El único facultado por la Ley 125/91, art. 209 y 210, para realizar este procedimiento es el poder

⁵⁷ Ver obra cit. del Prof. Sindulfo Blanco.

administrador a través de la Sub-Secretaría de Tributación

De todo ello se infiere que la “determinación de los impuestos” no es una simple “investigación de hechos”, sino un procedimiento perfectamente reglado y definido a través de una ley especial, con un único titular o legitimado para llevarlo a cabo: la administración tributaria.

Este argumento es el más sólido a favor de la prejudicialidad administrativa. El Juez Penal no tiene facultad legal para determinar o liquidar los impuestos. Solamente la administración se halla legitimada para realizar la determinación y la misma es la conclusión de un verdadero y reglado proceso.

Por este motivo, mal se podría en sede penal juzgar sobre el “déficit” mencionado en el art. 261 del CP, al no tener capacidad legal el Juez Penal de realizar la liquidación o determinación o el denominado “ascertamiento tributario”, que significa hacer cierto el impuesto.⁵⁸

Solamente a través y al final de este proceso administrativo, la determinación tendrá la naturaleza de “vinculante y obligatoria para las partes”.

El Ministerio Público, con la colaboración de sus peritos técnico-tributarios y una investigación adecuada,

podría llegar a la verdad real en un determinado caso de evasión, a descubrir si existió o no el delito en sí. Pero estos dictámenes periciales que podrán ser o no acertados, no serán nunca ni vinculantes ni obligatorios para las partes, ni tendrán la virtualidad de “determinar”

⁵⁸ Comentario del Prof. Sindulfo Blanco sobre el art. 209 de la Ley 125, ver ob. cit.

el impuesto, porque esta es una cualidad reservada expresamente por ley a la administración tributaria.

6.3. PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD

El principio de especialidad se halla ligado al argumento anterior, a que como se había afirmado: cada cual atiende su juego.

La enciclopedia jurídica Omeba tiene sobre este aspecto una reflexión extraída de Jéze: *“Todos los agentes públicos de un mismo país son colaboradores y no autoridades rivales, celosas las unas de las otras. Todos tienen por única misión hacer funcionar lo mejor posible, los servicios públicos”*.⁵⁹

No se está hablando de preparación ni cultura general de los jueces penales, quienes las más de las veces son verdaderos Quijotes, sin recursos ni tiempo material, con la única opción de formarse ellos mismos y a su costa en la nada fácil tarea de juzgar, desde el momento en que aún es reciente el funcionamiento de la tan anhelada “Escuela Judicial” en el Paraguay.

Se habla sí de que existe un procedimiento especial para liquidar los impuestos, reservado por ley a la Administración, con exclusión de toda otra sede.

6.4. EL DERECHO PENAL COMO “ULTIMA RATIO”

Este principio se halla explicado en forma clara y precisa en el Acuerdo y Sentencia de la Corte Suprema de Justicia sobre el caso “Pasex”, donde el Dr. Sindulfo Blanco argumentó: *“Los aspectos mencionados a simple título de ejemplo rompen el principio de la “Intervención Mínima” requerida en materia penal, en el sentido de que la actuación en el fuero penal es la última ratio, ya cuando los hechos, los sujetos, la cuantía y la norma en*

⁵⁹ Ver Enc. Omeba, Voz: Prejudicialidad administrativa y penal

juego aparecen de modo indubitable como expresión de la consumación de la conducta reprochable, en uno, alguno o todos los señalados por la investigación”.

Aunque aparentemente existe en la actualidad la tendencia contraria, fortalecida con el crecimiento de la criminalidad y de la inseguridad, de pretender solucionar todos los conflictos sociales a través del derecho penal, con leyes más estrictas, aplicando penas más duras. Al decir del Prof. Maier⁶⁰, en las mencionadas jornadas sobre estado de derecho y Orden Jurídico-Penal en Asunción en el mes de agosto pasado, existe una tendencia al neopunitivismo, o panpunitivismo, en donde el derecho penal se ha vuelto en nuestra sociedad la primera y única solución aparente de toda su problemática.

Esta tendencia al “panpunitivismo” debe superarse desde el momento que el fin del derecho penal no es el de prevenir los delitos, sino el de actuar cuando todos los demás mecanismos (educación, concientización ciudadana, políticas anticriminales adecuadas, presencia de la policía, etc.) no han resultado (principio de la intervención mínima).

7. FUNDAMENTOS EN CONTRA DE LA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA:

La posición, de los autores de este breve estudio es a favor de la prejudicialidad administrativa en materia de evasión impositiva. Pero no hay que dejar de mencionar los también atendibles argumentos en contra de la misma:

⁶⁰ En dicha ocasión, el eminente jurista afirmó que al derecho penal, en vez de ultima ratio, se está convirtiendo en la prima donna del ordenamiento jurídico.

7.1. LA DESNATURALIZACIÓN DE LA FUNCIÓN DE LA JURISDICCIÓN PENAL

Quizás el argumento más tentador para no dar curso a la prejudicialidad administrativa, sea el de que con la subordinación a una decisión emitida por un órgano extrapenal, se estaría desnaturalizando la función del Ministerio Público, de investigación, y de la jurisdicción penal en sí, que se volvería meramente “confirmatoria” de lo decidido en otras esferas.

Según la opinión del Abog. Hernan Martinez S., publicada en su nota a fallo ya citada en la revista jurídica La Ley, acerca de la mención que hiciera la Corte Suprema de Justicia en el expediente de Pasex de que en materia de prejudicialidad cada caso merece un análisis y resolución particular, el citado jurista refirió:

“Compartimos esta posición ya que de lo contrario, si la jurisprudencia se inclina a que para los delitos de evasión impositiva la prejudicialidad constituye la regla, ello equivaldría a subordinar la actividad del órgano protector de la sociedad (Ministerio Público), al menor o mayor grado de acierto o desacierto que pueda tener la administración tributaria al establecer la existencia o no de la infracción tributaria (defraudación). En otras palabras, la prejudicialidad constituiría la vía de escape o la vía de dilación a los efectos de evitar o postergar durante varios años, el juzgamiento por la supuesta comisión del delito de evasión de impuestos”.

Igualmente, en el mismo caso Pasex, la Fiscalía General del Estado manifestó en forma lógica y razonada su oposición a la declaración de la cuestión prejudicial en su Dictamen No. 3.407 de fecha 17 de diciembre del 2.004, en el argumento quizás más difícil de rebatir:

“...si bien es cierto que la prejudicialidad no pone fin al procedimiento sino que los suspende, ello no

significa que con la misma no se coarte al Ministerio Público el ejercicio de la acción penal, pues esta facultad incluye dos atribuciones: la de requerir a los órganos jurisdiccionales y la de investigar. En el caso particular, es de esta última atribución de la que se priva en forma definitiva al Ministerio Público al declarar la prejudicialidad, ya que el Tribunal de Alzada⁶¹, quien debe investigar los hechos determinantes declaración falsa, beneficio indebido es el órgano administrativo y no un Agente Fiscal, por lo que se solicita la declaración de inconstitucionalidad...

Para fundar esta tesis se citan las atribuciones del Ministerio Público previstas en el art. 268 de la Constitución Nacional CN, así como en la Carta Orgánica del mismo (arts 1, 5 y concordantes)

En efecto, según el art. 1 de la Ley N° 1.562/00 Orgánica del Ministerio Público, en concordancia con el art. 14 del Código Procesal Penal CPP, el ejercicio de la acción penal pública corresponde al Ministerio Público, sin perjuicio de la participación de la víctima.

Igualmente el art. 5 de la Ley Orgánica del Ministerio Público, dispone que en el ejercicio de la acción pública, el Ministerio Público actuará de oficio, sin necesidad de solicitud o impulso, salvo los hechos punibles que requieran instancia de parte. La persecución penal de los hechos punibles de acción pública será promovida inmediatamente después de la noticia de su comisión y no se podrá suspender, interrumpir o hacer cesar, salvo en los casos y bajo las formas expresamente previstas por la ley.

En este contexto, si la acción penal pública encuentra un obstáculo, como sería el de una cuestión prejudicial, se debe o se debería suspender, por más de

⁶¹ Tribunal o Cámara de Apelación o de Segunda Instancia.

que en la disposición transcrita, pareciera que el Ministerio Público excluye a cualquier otro organismo en la persecución penal.

Por lo dicho, la intervención de la Fiscalía General del Estado no puede excluir a la Sub-Secretaría de Estado de Tributación, desde el momento que esta última tiene atribuciones regladas que se hallan incorporadas también en una ley especial.

7.2. SUBORDINACIÓN DE LA JURISDICCIÓN PENAL Y DE LAS FACULTADES DEL MINISTERIO PÚBLICO, A RESOLUCIONES EXTRAPENALES.

Sin pretender refutar este sólido argumento, puede decirse que la prejudicialidad en la mencionada materia no debería ser vista como una invasión administrativa en la función penal. La seguridad jurídica y el debido proceso exigen que cada jurisdicción comprenda y acepte sus roles y facultades establecidas por ley, sin recelar de sus funciones.

No tiene nada de malo que exista tal subordinación del derecho penal a decisiones que por ley corresponden a otras jurisdicciones. Al contrario, esto hace al estado de derecho. Existen mil “especies” de cuestiones prejudiciales que se dan en forma tan automática que nadie las llama así, pero que en el fondo también tienen el efecto de subordinar la decisión penal ya sea a informes, diagnósticos, certificados médicos, balances contables, etc.. Como puede verse, todas estas cuestiones son también extrapenales.

7.3. SUBORDINACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN PENAL

Se subordina la investigación penal *“al menor o mayor grado de acierto o desacierto que pueda tener la administración tributaria”*

También la investigación penal puede tener un mayor o menor grado de acierto o desacierto, no solamente la administración tributaria. Se entiende que éste es un argumento más bien de hecho, que hace a la confianza o desconfianza generada en la población hacia determinado sector estatal.

No es adecuado que en un determinado momento, si la confianza de la población se deposita en mayor grado hacia el Poder Judicial, a manera de ejemplo, y se desconfía de la labor de la administración, el primero se arroge funciones que no le corresponden so-pretex- to de que el poder administrador no las cumple. Así no debería funcionar un estado de derecho.

7.4. PRIVACIÓN AL MINISTERIO PÚBLICO DE SU FACULTAD DE INVESTIGAR UN HECHO PENAL?

Este argumento es válido, al menos parcialmente, sobre algunos elementos del tipo penal de evasión.

Porque en este tipo de delitos, no se investigan simples hechos. El procedimiento de determinación tributaria no es un proceso de investigación que se pueda hacer en forma abierta, utilizando cualquier medio probatorio para llegar a la verdad real, desde el momento en que no se investigan solamente hechos o acontecimientos físicos.

Según la opinión de la Abog. Nora Ruoti en su mencionada obra⁶², al comentar el art. 172 del Código Procesal Penal, referente a que el juez, el tribunal y el Ministerio Público buscarán la verdad, refirió: *“Los resultados de la investigación concluyen que en el caso de evasión de impuestos, no se trata de buscar la verdad, sino de determinar el “resultado” previsto en el artículo 261 del Código Penal: “la diferencia entre el impuesto debido y el impuesto liquidado total o parcialmente”, y por*

⁶² Ruoti Cosp, Nora Lucía, obra citada, pág. 144

ello, se requiere previamente la liquidación o la determinación de la obligación tributaria en sede administrativa”.

Con relación al principio de libertad probatoria, la citada autora concluye que ningún medio de prueba, ni la más amplia libertad probatoria aún cuando se traten de pruebas periciales o de personas con gran conocimiento en materia tributaria, puede substituir a la administración tributaria en la determinación de los tributos, ni en la cuantificación de los mismos.

Desde ese punto de vista se entiende que el argumento de la fiscalía que con la declaración de la cuestión prejudicial se le priva definitivamente de la facultad de investigación, es acertado al menos en lo referente al elemento de la “determinación” o liquidación del impuesto.

Pero de ninguna forma se le priva al Ministerio Público de la investigación de otros aspectos del delito, como ser los que hacen al tipo subjetivo, es decir, las circunstancias personales del autor, si actuó o no con dolo, si pudo actuar bajo error de tipo, etc..

7.5. PREJUDICIALIDAD COMO VÍA DE DILACIÓN O DE ESCAPE. LA ETERNIZACIÓN DE LOS CONFLICTOS.

Habría que preguntarse en este punto qué ha pasado en la actualidad con Pasex así como con Gilberto Rubert y Joacyr Alves, mencionados al comenzar el presente estudio. ¿Han tenido ambos casos algún tipo de resolución a la fecha? En caso de ser negativa la respuesta, la fiscalía habrá tenido toda la razón también en este punto.

Pero insistimos en que éste es un problema de hecho, no jurídico. Si las instituciones no funcionan

como deberían, no se puede obviar el debido proceso para que un poder haga lo que otros deberían haber hecho y no lo hicieron, y lograr así el pretendido resultado.

Las patologías se dan en todos los momentos y situaciones. El hecho de que algunas personas abusen de la institución de la ley penal en blanco con otros objetivos, ajenos a la voluntad de la ley, puede darse en la cuestión prejudicial así como en muchas otras. Pero no por miedo a que existan estas patologías se debe pasar por encima de lo que establece todo un sistema reglado como lo es la ley tributaria.

Habría más bien que ir afinando los controles, los sistemas de contrapesos, a fin de que se envíe a la sede administrativa lo declarado como cuestión prejudicial, sin que el caso quede en tierra de nadie, o sin impulso. Si la fiscalía ya ha empezado el procedimiento en forma paralela, entendemos que debería estar instándolo hasta que concluya en sede administrativa.

En forma meramente ilustrativa se cita la solución que la ley procesal colombiana encontró al problema de la dilación de los procesos penales tras la admisión de las cuestiones prejudiciales:

SUSPENSIÓN DE LA ACTUACIÓN PROCESAL

"artículo 153. Prejudicialidad de otra especialidad. Cuando sobre los elementos constitutivos de la conducta punible que se investigue estuviere pendiente decisión judicial al tiempo de cometerse, no se calificará el mérito de la instrucción mientras dicha decisión no se haya producido.

*No obstante, si transcurrido **un año** desde la oportunidad para proferir calificación no se hubiere decidido*

*definitivamente las cuestiones que determinaron la suspensión, se reanudará la actuación.*⁶³

Igualmente, la legislación de este país ha dado plazos en materia procesal civil estableciendo que la suspensión del proceso por prejudicialidad durará hasta que el juez decreta su reanudación, para lo cual deberá presentarse copia de la providencia ejecutoriada que puso fin al proceso que le dio origen, dándole un plazo de tres años siguientes a la fecha en que comenzó la suspensión, donde el juez de oficio o a petición de parte decretará la reanudación del proceso.

8. CONCLUSIONES

La discusión generada en la opinión pública paraguaya alrededor de los analizados casos de prejudicialidad administrativa en materia de evasión fiscal quizás pueda reducirse para cierta gente a un problema de “confianzas”. El argumento es supuestamente el siguiente: En quién confía más la población: ¿en la administración tributaria o en la Justicia Penal?

Como se ha mencionado, no porque en una época determinada sea por ejemplo el Poder Judicial quien goce de mayor prestigio, se debería arrogar funciones que no le competen por ley, aprovechando que la Autoridad Administrativa supuestamente tiene menor credibilidad, ni viceversa. En un estado de derecho cada cual debe atender su juego; cada institución su función, cualquiera sea el problema real, imaginario o de percepción por el que se halle atravesando.

Esto hace a la seguridad jurídica, a la de los ciudadanos en general y a la de los inversionistas en

⁶³ Fuente: Ley 600 de 2000 (Julio 24) Por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal de la Rca. de Colombia.

particular: tener reglas claras y estables, en absoluta coherencia con el ordenamiento legal, y que idénticas situaciones se resuelvan de la misma o al menos de parecida forma.

La laguna que existe actualmente en nuestro ordenamiento normativo, por la que un mismo caso de supuesta evasión tributaria puede estar siendo sometido, al mismo tiempo, a dos procedimientos paralelos, en distintas sedes (la Justicia Penal y la Autoridad Tributaria), y en los que pueden dictarse resoluciones totalmente diferentes y hasta contradictorias, puede convertirse en un “caos jurídico”, en un poderoso desestímulo a las inversiones y en una total inseguridad jurídica de los contribuyentes.

La solución, sin embargo, es posible. En la opinión de los autores del presente estudio se la puede lograr con la sanción de un proyecto de ley en que se establezca un orden secuencial para la determinación de la supuesta evasión tributaria: primero la Subsecretaría de Estado de Tributación, que por Ley 125/91 tiene la potestad de determinarla; y después la Justicia Penal. Aunque la investigación se haya iniciado en ésta, debería aguardar la determinación de la Autoridad Administrativa para proseguir con la eventual sanción penal del acusado.

LA PREJUDICIALIDAD Y LA DOBLE JURISDICCIÓN EN EL DELITO DE CONTRABANDO.

LUÍS MANUEL ANDRADA NOGUÉS⁶⁴

⁶⁴ Abogado Despachante de Aduanas Ex Presidente del Centro de Despachantes de Aduana del Paraguay

LA PREJUDICIALIDAD Y LA DOBLE JURISDICCIÓN EN EL DELITO DE CONTRABANDO.

Recientemente he publicado un artículo en el diario ABC Color bajo el título “Actuación impropia de fiscales y jueces” en el que señalaba, no solamente la conducta indebida que tienen los mismos cuando intervienen en las mercaderías introducidas de contrabando otorgando medidas cautelares a los contrabandistas, sino que me refería también a la prejudicialidad contemplada en el Código Aduanero, expresando que aunque sea un “obstáculo procesal”, como la llama el Prof. Riquelme, en nuestro caso concreto debemos respetarla y acatarla.

Un artículo periodístico nos limita muchas veces, por lo que voy a referirme con mayor amplitud sobre el tema de la prejudicialidad, mencionando también la conclusión a que llegó la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina.

En el Código Aduanero existen dos infracciones que pueden ser sancionadas tanto por la ley administrativa como por la ley penal: la **defraudación** y el **contrabando**. La primera, según nuestro Código, “existe 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**”. Esta infracción en sede administrativa no tiene pena de prisión, y la sanción que se aplica es con el fin de cobrar el tributo aduanero diferencial, aplicar al infractor las multas que correspondan y las penas de carácter administrativo o disciplinario. El sumario administrativo se inicia y termina en la Aduana, y si se aviene el infractor a la

decisión administrativa, abona lo que debe y se acaba el pleito. Pero si a criterio del juez sumariante la conducta del infractor puede configurar también un delito de acción penal pública, está facultado a remitir los antecedentes a la justicia penal para que ella se expida al respecto. La sanción administrativa es de carácter puramente económico, mientras que la penal puede ser privativa de libertad, o también económica.

La otra infracción aduanera es el **contrabando**. En este tema la cuestión es más espinosa, y de acuerdo a las disposiciones del Código Aduanero se da también, a mi criterio, la prejudicialidad. El propio Código Procesal Penal admite en su art. 327 que “la cuestión prejudicial procederá **cuando sea necesario determinar por un procedimiento extrapenal la existencia de uno de los elementos constitutivos del hecho punible**”. Y para comprobar si “uno de esos elementos constitutivos del hecho punible” configura el delito de contrabando es preciso terminar el sumario en sede administrativa, para luego iniciar o continuar el proceso penal, y así, en virtud del artículo 31 del Código Procesal Penal, aplicar lo dispuesto en el art. 336 del Código Aduanero, que sanciona al trasgresor con una pena privativa de libertad de hasta cinco años o con multa.

Tanto el Código Aduanero aprobado como Ley N° 2.422/2004, como los Códigos Penal (Ley N° 1.169/97) y Procesal Penal (Ley N° 1.286/98), tienen la misma jerarquía de acuerdo al art. 137 de nuestra Constitución. Pero como el delito de contrabando tiene una doble jurisdicción: administrativa y penal, **ella puede ser simultánea**, o sea, que ambas jurisdicciones se muevan a la vez, o que **admite la prejudicialidad**. Existen tratadistas que la niegan, mientras otros que la aceptan. En nuestro caso concreto creemos que el **nuevo**

Código Aduanero consagra la prejudicialidad, como vamos a tratar de demostrarlo a continuación:

1. El Código Aduanero es el instrumento legal que instituye la figura del contrabando. Es el que establece el concepto. El tema está tratado en el TÍTULO XII, CAPÍTULO 4, SECCIÓN 2. En el Código Penal no se prevé esta figura. Se la incluye en el TÍTULO VI “HECHOS PUNIBLES CONTRA EL ORDEN ECONÓMICO Y TRIBUTARIO”, CAPÍTULO I “HECHOS PUNIBLES CONTRA EL ERARIO”, art. 261 como “EVASIÓN DE IMPUESTOS”.
2. El Código Aduanero dice en el art. 336 que “el contrabando constituye, además de una **infracción aduanera**, un **delito de acción penal pública**. A los efectos penales y sin perjuicio del sumario administrativo, **los antecedentes serán remitidos a la justicia penal**. El delito de contrabando será sancionado con una pena privativa de libertad de hasta cinco años o con multa”. Para el Código Aduanero el contrabando es, indistintamente, una infracción o delito, como se puede observar en el artículo 339. Al ser una infracción típicamente aduanera, con **requisitos esenciales** establecidos en el Código Aduanero, “sin cuyo cumplimiento no pueden efectuarse licitamente la importación o exportación que en cada caso se trata” es lógico de suponer que **mientras no se compruebe la comisión de la infracción**, no habría motivo para “**remitir los antecedentes a la justicia penal**”. ¿Cómo va a aplicar una pena la justicia penal si en el Sumario

Administrativo no se comprueba la existencia de la infracción? Si se admitiera que la doble jurisdicción es simultánea se correría el riesgo (y ésta es una de las críticas que se hace a la simultaneidad) de encontrarnos al final del camino con resoluciones contradictorias: la una que condena al infractor y la otra que lo sobresee. Esto sería un escándalo jurídico.

3. Dice el Código Aduanero en su **artículo 14** que “en la retención o aprehensión de los medios de transporte, unidades de carga y mercaderías en supuesta infracción aduanera... los mismos **deben ser puestos a disposición de la autoridad aduanera** de la jurisdicción en un plazo máximo de doce horas”. Esta disposición está en concordancia con el art. 339, que manda que “en los casos de la comisión del delito de contrabando se procederá al comiso de las mercaderías y vehículos que la conduzcan y éstos responden por el pago de los tributos fiscales correspondientes, de las multas y costos del juicio”. Con ello está indicando que “**el cuerpo del delito**” debe ponerse a disposición de la autoridad aduanera (en primer lugar) hasta que se determine, en el sumario administrativo, si existe o no la infracción de contrabando y en el supuesto de que así lo fuera, responder con esos bienes al pago de los tributos, multas, costos, etc.
4. Pero el referido artículo dice también que “las mercaderías caídas en comiso y el vehículo por contrabando **no podrán ser liberados antes de la conclusión del**

sumario administrativo y el conductor del vehículo de transporte (sic). Los responsables serán derivados a la justicia ordinaria”. Estos párrafos determinan asimismo la prejudicialidad, pues afirma de manera categórica que recién **después de concluir el sumario administrativo los responsables serán derivados a la justicia ordinaria**. (Nota: No voy a entrar a analizar este párrafo desde el punto de vista aduanero, ni de su redacción, ni señalar sus contradicciones, porque no es nuestro tema. Me basta con lo que he apuntado).

5. ¿A santo de qué figuraría en el Código Aduanero el art. **378 si no fuera porque los legisladores han concebido la idea de la prejudicialidad?** En dicha disposición vemos que **“mientras duren los procedimientos del sumario administrativo, no correrá el término para el ejercicio de la acción penal**, sin perjuicio de que la autoridad aduanera informe al Ministerio Público, **el inicio de los procedimientos** instaurados por supuesta infracción fiscal aduanera”. Nuestra interpretación es que, si no existiese esta norma en el Código Aduanero, la justicia penal se vería privada de intervenir en el supuesto de que la Aduana inicie un sumario administrativo y no ponga a su conocimiento el hecho. Hay que notar que la expresión “sin perjuicio de que la autoridad aduanera informe” es facultativa y no imperativa. El art. 129 del Código Procesal Penal dispone que “los actos procesales serán cumplidos en los plazos establecidos”. El infractor tendría

excepciones que oponer por haberse cumplido el plazo establecido en el Código Procesal Penal para el inicio de la acción. “Los actos procesales deben llevarse a cabo dentro de lapsos establecidos. Estos son los denominados plazos procesales. Tanto la legislación como la doctrina han hablado a este respecto de plazos perentorios y ordenatorios. Esta distinción se hace sobre la base de las derivaciones jurídicas que acarrea, al vencimiento del término, el no cumplimiento del acto dentro del plazo fijado por la norma respectiva. Los primeros, como su misma denominación lo indica, no toleran que la posibilidad de que el acto no llevado a cabo pueda realizarse válidamente después del término. Producen la caducidad o decadencia de la facultad de actuación en el caso concreto”.⁶⁵

Cuando hablamos de prejudicialidad estamos afirmando que la sede administrativa debe intervenir previamente y si ella ha comprobado la existencia de la infracción, cobrar sus tributos, aplicar las sanciones económicas y administrativas que correspondan, para pasar luego los antecedentes a la justicia penal a fin de que sea ella quien determine la sanción penal a aplicar, si está conteste en que se cometió también un delito previsto en la ley penal.

Esta es la situación actual vista a través del Código Aduanero; pero ahondando en el tema notamos que surgen problemas que no están resueltos y que deben ser considerados con la mayor ponderación posible. Existe un sinnúmero de interrogantes que no tienen una sola respuesta, tales como: ¿Cuál tiene

⁶⁵ Código Procesal penal Comantado. Jorge E. Vázquez rossiRodolfo Fabián Centurión. Pag. 303. Intercontinental Editora.

prioridad: la sanción de la ley penal por la comisión del delito o la sanción de carácter económico por la evasión de los tributos? ¿Conviene mantener la prejudicialidad o ella es “un obstáculo” para la persecución y debida sanción de los delincuentes? ¿Es beneficioso que actúen al mismo tiempo el poder administrador y el poder judicial, a pesar del riesgo que conlleva de tener dos fallos contradictorios, sancionando uno y sobreseyendo otro? ¿O es preferible que actúe en primer lugar el poder judicial para luego intervenir el servicio aduanero?

En mis consideraciones no me aferro a la idea de mantener la prejudicialidad administrativa, ni veo que sea prudente la doble jurisdicción simultánea. Mi intención ha sido, y es, señalar que, mientras no se tengan tribunales aduaneros, con jurisdicción y competencia propias, en la situación actual, los abogados vinculados al servicio aduanero, quienes tienen a su cargo los sumarios administrativos, están en mejores condiciones para conocer si existe o no infracción y tomar una decisión al respecto, por el vasto conocimiento que poseen de este tema, que es bastante complejo. Además, como ya lo he dicho, soy de parecer que nuestro Código Aduanero consagra la prejudicialidad, sin desconocer que la jurisdicción administrativa nunca es última instancia, pues siempre es controlada y revisada por la jurisdicción judicial, en sus dos aspectos: en lo penal, en el caso de comprobarse la infracción, y en lo contencioso-administrativo, en el supuesto de no estar conforme con la pena impuesta, como ya lo he sostenido.

La sanción al contrabando existe en todos los Códigos Aduaneros. Todos aplican sanciones económicas y penales, por lo que en todos se reconoce la doble jurisdicción. El conflicto, desde luego, no se da en el reconocimiento o no de la doble jurisdicción, sino en saber si existe o no prejudicialidad.

Creo que la solución dada a este problema en la República Argentina podría tenerse en cuenta a fin de ver si en nuestro país se puede obtener la misma respuesta. Ella ha surgido, no de la legislación, sino de una sentencia de la Corte Suprema de Justicia, que es aceptada hasta hoy día por tratadistas y juristas, aunque con algunas críticas y reparos.

Es menester hacer un breve análisis histórico y para ello me van a permitir recurrir a la obra del Dr. Alfredo Ernesto Abarca, que en su libro “PROCEDIMIENTOS ADUANEROS” nos explica acabadamente este tema. En un comienzo el juzgamiento y sanción del contrabando estuvo a cargo de la Aduana, siendo la única competente para resolver los casos de contrabando, por aquello de que ella actuaba como recaudadora de la renta fiscal. Con posterioridad, en 1894, se introduce la pena corporal que hasta entonces era castigada exclusivamente con multa, haciendo necesaria la intervención de la justicia penal, por “la imposibilidad jurídica del Poder Ejecutivo de aplicar penas corporales. La pena de libertad para el delito de contrabando adquiere de esta forma permanencia en el derecho positivo argentino, siendo objeto de variaciones sólo con respecto a la gradación, pero no volviendo a limitarse al mero castigo pecuniario”.⁶⁶

Por Decreto-Ley 6660 del año 1963 se dispuso que todo contrabando sea juzgado y sancionado por la Justicia Federal, privándole a la Aduana de toda competencia para juzgar. A lo sumo podía recibir la denuncia, luego de la cual debía pasar todos los antecedentes a los juzgados en lo penal, diciendo en el “considerando” del decreto-ley que, *“según resulta de una larga experiencia, la actual coexistencia de dos jurisdicciones – la judicial y la administrativa – y encargadas respectivamente de los aspectos penal y fiscal*

⁶⁶ Procedimientos Aduaneros. Alfredo Ernesto Abarca. Editorial Universitaria. Pag. 47. año 1993.

de la represión del contrabando, a la vez que prolonga excesivamente la tramitación de las causas complicándolas innecesariamente, acarrea el peligro de las decisiones contradictorias”, otorgando facultades para instruir sumarios tanto a la aduana como a otras instituciones como la Policía, la Prefectura y la Gendarmería, y competencia para juzgar a los Juzgados en lo Penal Económico. Dispone asimismo este Decreto-Ley “que en la sentencia se deberá resolver sobre el delito y sobre la situación fiscal de las mercaderías, aplicando sobre ellas las penas que correspondieran al delito de contrabando o en su caso, a las otras infracciones que se hubieran comprobado en autos”. Con ello “el órgano judicial tenía que resolver íntegra y exclusivamente la cuestión, no solo en cuanto a la pena privativa de libertad, sino también sobre las sanciones económicas, incluso imponiendo penas por otras infracciones que pudiesen comprobarse. Además el juez debía resolver sobre la situación fiscal de las mercaderías, cualquiera fuera el resultado de la causa”. Es decir, “se unifica en la Justicia Federal la totalidad de la competencia para el juzgamiento de un hecho tipificado prima facie de contrabando. El órgano judicial tenía que resolver íntegra y exclusivamente la cuestión, no solo en cuanto a la pena privativa de libertad, sino también sobre las sanciones económicas”⁶⁷.

Con posterioridad “la ley 21.898, antecedente directo del art. 1.026 del Código Aduanero, regresa a la concepción de la doble jurisdicción en el juzgamiento del delito. La exposición de motivos dice que; *la experiencia recogida indica la conveniencia de reimplantar el sistema que reservaba la aplicación de ciertas penas (como las privativas de libertad) a la justicia, otorgando a la aduana la facultad de aplicar las penas de comiso y de multa, asegurándose en este último caso, la observancia de la garantía constitucional del debido proceso...*”

⁶⁷ Idem, pág. 48.

Cuando se promulga el nuevo Código Aduanero argentino según Ley 22.415 del año 1981, se mantiene la doble jurisdicción. En el art. N° 1.026 se dispone que las causas que correspondiere instruir por los delitos previstos en el Código serán sustanciadas: a) ante sede judicial, en cuanto se refiere a la aplicación de las penas privativas de la libertad y b) ante el administrador de la aduana en cuya jurisdicción se hubiere producido el hecho, en cuanto se refiere a la aplicación de las penas económicas, como el comiso de las mercaderías, el comiso del medio de transporte, multas de hasta 20 veces el valor en plaza de las mercaderías, la pérdida de concesiones de que gozaren, etc., como la inhabilitación de hasta cinco años para el ejercicio del comercio, la inhabilitación perpetua para desempeñarse como funcionario aduanero, como miembro de la policía auxiliar aduanera, como despachante de aduana, agente de transporte o como apoderado o dependiente de estos últimos, la inhabilitación de hasta quince años para ejercer actividades de importación y exportación, etc. Digamos a propósito que penas así de severas se hubiera contemplado también en nuestro nuevo Código Aduanero.

Pero esta decisión tomada en el artículo del Código Aduanero recibió también innumerables críticas, “al considerarlo violatorio de garantías constitucionales tales como la del debido proceso, la prohibición de juzgar dos veces un mismo hecho y la posibilidad de sentencias contradictorias”.

“Pues bien, si de hecho las sentencias se dictan en momentos distintos, ¿cuál de ellas tiene prelación en caso de colisión por resultar contradictorias?” La pregunta que se hace Abarca la responde en los siguientes términos: *“Como se trataría de una situación derivada de la cosa juzgada, pareciera que la causa – aduanera o*

*judicial – que resuelva primero en forma definitiva ha de prevalecer sobre la que aún se encuentre en trámite. Así, un sobreseimiento o absolución – administrativo no recurrido judicialmente – obligaría a la otra jurisdicción a clausurar las actuaciones por haberse juzgado el hecho en forma definitiva... **Tal relación, meramente temporal, resultaría lógica en el supuesto de que la absolución sea dictada en sede judicial, pero absurda si fuera en sede administrativa, porque el juez se vería obligado a aceptar la cosa juzgada dictada por la Aduana, lo que contradice todo nuestro sistema jurídico**”.*⁶⁸

La solución a este intrínquilis jurídico vino a través del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina en los autos De la Rosa Vallejo, Ramón s/art. 197 de la Ley de Aduanas – 10/marzo/1983, que se consagró como jurisprudencia de todos los que sobrevinieron.

¿Cuál fue la solución dada por la Corte Suprema? En primer lugar digamos que el fallo se produjo como consecuencia de que el procesado ante la justicia por el delito de contrabando fue sobreseído en forma definitiva, mientras que la Aduana lo condenó por tentativa de contrabando y le aplicó las sanciones correspondientes, la que fue apelada ante la justicia penal que revocó el fallo por entender que al ser sobreseído definitivamente en sede judicial, el imputado se encontraba protegido por la garantía constitucional de la cosa juzgada.

El fallo de la Corte Suprema establece que “quien decide en estos casos, por tratarse de un delito penal, y quien dictará la sentencia condenatoria, será el juez federal con jurisdicción en el lugar donde se hubiera cometido el delito, y, en consecuencia, una vez firme y

⁶⁸ Idem, pág. 52.

notificado el administrador local, deberá dictar resolución en el sumario administrativo, concluyéndolo y aplicando las penas que se indican. En las circunstancias mencionadas, e iniciado el sumario contencioso, el administrador deberá tramitarlo, corriendo vista y abriendo a prueba, si correspondiera, hasta el alegato, dejando pendiente la resolución final hasta que se tenga constancia de la sentencia judicial respectiva.”⁶⁹

Para Abarca **“la Corte ha resuelto las graves consecuencias procesales de la doble jurisdicción en forma tal que, instruido el correspondiente sumario y elevado a la Aduana y a la Justicia, esta última es la que lleva el proceso adelante hasta llegar al sobreseimiento o la condena. Por su parte, la Aduana debe aguardar ese pronunciamiento a fin de que en el supuesto de condena pueda hacer aplicación de las penas accesorias establecidas en la ley... la sentencia de la Corte no ha dejado margen para la discusión sobre la cuestión de la doble jurisdicción y es esta doctrina la que se aplica tanto a nivel judicial como aduanero, que reserva su poder sancionatorio hasta el momento en que se condena en sede judicial”**.⁷⁰

Es probable que la solución no sea enteramente justa, ni venga a solucionar todos los problemas, pero hay que encontrar una, porque nuestro país también sufre las consecuencias de este ilícito que ocasiona un enorme daño moral y económico. Quizá la salida debería darse a través de un fallo de la Corte Suprema de Justicia de nuestro país o de una ley modificatoria del Código Aduanero, que se refiera en forma exclusiva al delito del contrabando, como lo fue en

⁶⁹ Código Aduanero, Comentado y Anotado. Jorge Luis Tosi, pág. 1193. Editorial Universidad. Año 1997.

⁷⁰ Idem, pág. 55.

su momento el Decreto-Ley N° 71 del 13 de marzo de 1953, a fin de armonizar la cuestión, tanto en sede administrativa como judicial.

BREVES CONSIDERACIONES SOBRE LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DE LOS CONTRIBUYENTES; RECIENTE FALLO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA⁷¹

DIEGO ZAVALA⁷²

⁷¹ Este trabajo fue preparado para una ponencia ante los miembros del Instituto Paraguayo de Derecho Constitucional (IPDC), realizada el 14 de octubre de 2005. Agradezco a los colegas del Instituto por sus comentarios y aportes a este trabajo.

⁷² Abogado, Facultad de Ciencias Jurídicas y Diplomáticas de la Universidad Católica, Paraguay. maestro en Leyes (LL.M.), *Yale Law School*, especializado en Comercio, Finanzas y Arbitraje Internacional. profesor de Derecho Internacional, Facultad de Ciencias Jurídicas y Diplomáticas, Universidad Católica. Asociado, *Estudio Mersan, Abogados*.

1. BREVES CONSIDERACIONES SOBRE LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DE LOS CONTRIBUYENTES; RECIENTE FALLO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

En este trabajo se harán algunas consideraciones sobre la reciente decisión de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, en el caso conocido como “*Pasex*”, en la que se trataron importantes aspectos que guardan relación con las garantías constitucionales de los ciudadanos y la organización política de nuestro Estado.

Las relaciones Estado – Individuo son sin duda fuente de antiguos y constantes debates constitucionales, de teoría política y legal.

No obstante que las garantías constitucionales establecidas a favor de los ciudadanos y los principios constitucionales de división de los poderes, de legalidad y de debido proceso estén formulados dentro de la Constitución, su existencia real en la práctica cotidiana de nuestras instituciones se ve puesta a prueba.

La reciente decisión de la Corte Suprema en el caso “*Pasex*” es una prueba de ello, por lo que decidió en sí y también por los elementos extralegales que rodearon a su sanción.

El Estado, y no hay ninguna duda en ello, precisa y está facultado a recaudar de entre sus ciudadanos los recursos necesarios que le permitan lograr los fines colectivos propuestos (art. 178 de la Constitución).

Con la facultad conferida para recaudar, el Estado realiza distintas funciones en materia tributaria:

- a) legislativa:** al sancionar los impuestos, tasas y contribuciones debidas por los ciudadanos;

b) administrativa: el proceso de determinación tributaria, que incluyen todos los actos administrativos para determinar la cuantía de la obligación tributaria;

c) jurisdiccional: cuando el contribuyente (quien tiene derechos, a pesar que muchos no quieren reconocerlo) cuestiona el acto administrativo que determina la cuantía o la existencia de la obligación tributaria; y de último también

d) acusadora: en la eventualidad que se encuentre la existencia de una obligación tributaria incumplida, promover la acción penal pública *“para defender el patrimonio público y social”* (art. 268 inc. 2 de la Constitución).

Pero, en el ejercicio de sus distintas funciones en materia tributaria, el Estado debe preservar las garantías y derechos reservados a los ciudadanos en la Carta Política. Esto implica que en el ejercicio de sus funciones tributarias debe velar por el cumplimiento de garantías constitucionales específicas, como ser: el principio de legalidad en materia tributaria (art. 44 de la Constitución), el principio de la igualdad o de proporcionalidad en la sanción de las normas tributarias (art. 181 de la Constitución).

Igualmente, al ejercer sus funciones tributarias, el Estado debe mantener la organización institucional establecida para la percepción de los tributos, que comprende la división entre sus distintos poderes y órganos, el mantenimiento de la independencia de los distintos poderes y el mutuo control entre los mismos en el ejercicio de sus funciones.

En la actividad legislativa (a través de uno de los poderes), en la sanción de las leyes tributarias, el Estado

está limitado por la existencia de ciertas normas constitucionales.

Al Poder Ejecutivo está reservada la función recaudadora, debiendo realizar la actividad administrativa para la determinación (existencia y cuantía) de la obligación tributaria. También en el ejercicio de esta función, el Estado está sometido a ciertas reglas constitucionales y legales, que deben ser de cumplimiento estricto, en salvaguarda de los derechos fundamentales del ciudadano.

En este sentido, son comunes los casos en que la administración tributaria, al ejercer su función administrativa, se equivoca en la determinación de la existencia o la cuantía de la obligación tributaria. O puede ocurrir (que es lo más corriente), que los funcionarios de la administración tributaria (o de las municipalidades) se excedan en el ejercicio de las facultades que les fueron conferidas por la ley o la reglamentación, y determinen impuestos que no existen, determinen cuantías excesivas, o determinen multas confiscatorias. Ante estos excesos, el ciudadano tiene derechos constitucionales a ejercer su legítima defensa contra actos de la administración que considera abusivos.

De esta forma, el ciudadano lleva su reclamo ante otro de los poderes del Estado, el Poder Judicial. A este otro Poder se le reserva exclusivamente la facultad de interpretar y decidir en los casos contenciosos, que el ciudadano pueda tener contra la administración tributaria (otro Poder del Estado), y sus decisiones deben ser cumplidas. Allí radica la importancia en que el Poder Judicial sea independiente, puesto que es quien juzga sobre los bienes del ciudadano, ante posibles abusos por parte del Estado en el ejercicio de su función legislativa o recaudadora.

Pero no sólo los bienes del ciudadano se encuentran expuestos al ejercicio abusivo de los poderes conferidos al Estado, puede que su libertad también esté en peligro. Actos indebidos y sin los debidos controles por parte de la administración tributaria constituyen un peligro para los bienes del ciudadano. Pero también pueden constituir un peligro el ejercicio de la función acusadora del órgano del Estado, fuera de los límites institucionales establecidos para ello. El incumplimiento de obligaciones tributarias puede resultar en penas carcelarias y la privación de la libertad de cualquier ciudadano.

En medio de este juego de poderes se encuentran los ciudadanos. Fueron éstos quienes constituyeron el Estado, le dieron forma y legitimidad a su poder y le autorizaron a recaudar, le instituyeron como su juez y le autorizaron a ser su acusador.

Por ello el Estado, en el ejercicio de sus distintas funciones, debe estar limitado y encuadrado dentro de las normas constitucionales y legales. Cualquier desconocimiento o desviación de este postulado básico podría llevar a la acumulación de poderes en un solo poder del Estado, con todos los peligros que ello implica para el ciudadano; y en última instancia, para el desarrollo institucional y económico de nuestro país.

La decisión de la Corte Suprema no significó – y como también se explicará más adelante – un cercenamiento a las facultades constitucionales de la Fiscalía, o un desmedro al cumplimiento de sus funciones, sino que se precisó y delimitó la división institucional de los órganos del Estado en el ejercicio de sus funciones.

Más aún, en el contexto en que la Corte dictó esta sentencia, implicó un importantísimo acto de aserción de autoridad, algo que no es muy común por parte del

menos “fuerte” de los poderes en los sistemas constitucionales latinoamericanos – el Poder Judicial. Por ello, esta sentencia debe ser celebrada.

Por las razones que serán expuestas en este trabajo, la reciente decisión de la Corte Suprema constituye un avance en el mantenimiento del principio de la división de los poderes del Estado, en el afianzamiento del Poder Judicial en esta división de poderes, todo ello en defensa de las garantías constitucionales establecidas a favor de los ciudadanos.

2- LA DECISIÓN ATACADA DE INCONSTITUCIONALIDAD

La decisión atacada de inconstitucional ante la Corte Suprema es el A.I. N° 293, dictada por el Tribunal del Crimen, Tercera Sala, en fecha 16 de setiembre de 2004, en el caso “*MAURICIO SCHWARTZMAN Y OTROS S/ EVASIÓN DE IMPUESTOS. N° 1121200317532.*”.

En esta resolución, los Miembros del Tribunal resolvieron por unanimidad, que correspondía hacer lugar al incidente de “Cuestión Prejudicial” deducido por el abogado en defensa de los imputados, y ordenó “... *la suspensión del trámite en el presente proceso penal, interin que dure la substanciación del Proceso Administrativo.*”.

La razón principal que llevó a los Miembros del Tribunal de Apelación a hacer lugar al incidente de “Cuestión Prejudicial”, fue: “... *que al efecto de determinar la existencia de una evasión impositiva, necesariamente debe existir una declaración de la Administración (órgano recaudador), en relación con el déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente o un beneficio impositivo indebido correctamente cuantificado. Cabe concluir entonces, que en el presente proceso se presente un hecho que impide*

seguir con el desarrollo del procedimiento, obstáculo legal que debe ser subsanado en sede Administrativa ...”.

3- LOS FUNDAMENTOS DE LA FISCALÍA EN SU ACCIÓN ANTE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.

Esta resolución fue atacada de inconstitucionalidad por la Fiscalía, fundando sus agravios principalmente sobre el argumento (que interesa a este análisis), que atenta contra la composición constitucional y funciones de la Fiscalía, establecida en la Constitución, principalmente en los artículos 256 in fine y 266, y que atenta contra los deberes y atribuciones de la Fiscalía, establecida en el artículo 268 incs. 2 y 3 de la Constitución.

La acción de la Fiscalía también se fundó en otros agravios (sentencia arbitraria, que la sentencia fue “dogmática y no producto de un razonamiento del derecho vigente), pero estos, por no ser el objetivo del presente análisis, no serán considerados en este trabajo.

Los **agentes fiscales sostuvieron que el órgano representante de la sociedad goza de discrecionalidad técnica** a fin de **determinar si se encuentra o no ante un hecho que pueda constituir ilícito penal**, y que de mantenerse la postura jurídica asumida en la resolución atacada, ello implicaría una desnaturalización de la jurisdicción penal.

La tesis de los agentes fiscales (citada por la Corte en su fallo), es que por resolución e intervención jurisdiccional que hace lugar a la prejudicialidad, **el órgano judicial** intervino sobre elementos propios de la investigación del órgano acusador, **consagrando una intervención o intromisión al principio de persecución penal o de legalidad propios del acusador público.**

Con esto – sostienen los agentes fiscales – **se deja a la libre determinación de órganos extrapenales la persecución de hechos punibles de esta naturaleza, al sostener que sólo éstos están facultados a determinar los elementos del hecho punible.** Los fiscales sostuvieron que el **órgano acusador debe tener amplitud en la investigación de los hechos punibles,** con facultad de intervenir en “instancias tributarias extrapenales”, a través de **dictámenes técnicos vinculantes y determinantes para el perfeccionamiento de la imputación** o en su caso la acusación respectiva.

En su intervención, la Fiscalía General del Estado sostuvo en su Dictamen N° 3407 (17 de diciembre de 2004), que **si bien es cierto que la prejudicialidad no pone fin al procedimiento sino que lo suspende, ello no significa que con la misma no se coarte al Ministerio Público el ejercicio de la acción penal,** pues esta **facultad incluye dos atribuciones:** la de requerir a los órganos jurisdiccionales y **la de investigar.** En el caso particular, es esta **última atribución de la que se priva en forma definitiva al Ministerio Público al declarar la prejudicialidad, ya que sería el órgano administrativo quien deba investigar los hechos determinantes** del hecho punible (y no la Fiscalía, en opinión del Tribunal de Alzada).

4- LA DECISIÓN DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

La Corte Suprema decidió hacer lugar al incidente de prejudicialidad, sobre los siguientes ejes argumentales:

1. Para que exista el hecho punible de evasión de impuestos (art. 261 del Código Penal), es necesario que se exista el requisito del numeral 4, que expresa: “*Se entenderá como evasión de*

impuesto todo caso en el cual exista déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado total o parcialmente”.

2. El delito de evasión se configura con la violación de normas tributarias. Para determinar la existencia de “evasión” se debe realizar una serie de procedimientos técnicos de índole contable y tributario, que son realizadas dentro del procedimiento de determinación establecido dentro de los Capítulos IX y X, Libro V de la Ley 125/91 “Código Tributario”.

3. Del procedimiento técnico de determinación tributaria, surge la existencia y cuantía de las supuestas deudas.

4. El procedimiento técnico para la determinación del tributo requiere la participación del órgano de aplicación de la norma tributaria, que es la administración tributaria.

5. La determinación tributaria es una facultad exclusiva de la administración tributaria, que por imperio de la ley es el único órgano que tiene competencia para determinar la existencia de deudas y su cuantía de conformidad al art. 209 de la Ley 125/91 anteriormente citada.

6. La determinación es un acto administrativo que declara la existencia y cuantía de la obligación tributaria, y el mismo es vinculante y obligatorio para las partes.

7. Por consiguiente, para que pueda determinarse la existencia de evasión de impuestos, debe existir pronunciamiento del

órgano de aplicación de la norma tributaria, en este caso la “Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda” (la SET).

8. La Corte Suprema calificó a este tipo de delitos como “delitos de resultado”, de relevancia en cuanto a la calificación de la conducta penal de los imputados.

Por los argumentos expuestos precedentemente, la Corte Suprema interpretó que el *Aquo*, al hacer lugar al incidente de prejudicialidad, no cercenó las atribuciones del Ministerio Público, contenidas en los artículos 266 y 268 incs. 2 y 3 de la Constitución.

Al confirmar la Corte Suprema la decisión del Tribunal de Apelación, y declarar ésta como una cuestión prejudicial, tuvo como efectos suspender “... *el procedimiento penal hasta que en el otro procedimiento recaiga resolución firme, sin perjuicio de que se realicen otros actos de investigación que no Admitan demora. Si el imputado se encuentra detenido, se ordenará su libertad...*”.

La **suspensión del procedimiento penal**, hasta tanto en el otro procedimiento recayera resolución firme, **no implica una violación de la norma constitucional dispuesta en el art. 268 inc. 3 de la Constitución, ya que el supuesto cercenamiento de la atribución constitucional de persecución de la acción penal pública invocada por los accionantes, no es definitiva ni irreparable, puesto que ésta se suspenderá hasta que hubiere determinación de la obligación en el ámbito tributario**; y sin que la citada suspensión implique un “sobreseimiento provisional” tal como lo entiende el CPP.

Además, en el ámbito administrativo no se analiza la conducta personal de los imputados, **que sí es**

facultad exclusiva del Ministerio Público. En este sentido, para que el Ministerio Público pueda calificar la conducta del imputado, es condición necesaria también la cuantía del monto evadido, que también es atribución exclusiva de la SET.

5- LOS ELEMENTOS DEL HECHO PUNIBLE; LA CUESTIÓN DE LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA DE LA EVASIÓN

El art. 261 del CP define el hecho punible de evasión de Impuestos en forma clara y no deja lugar a dudas, en cuanto a que para que exista el hecho punible de evasión del impuesto, debe existir “...*un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente ...*”.

Este aspecto de la norma penal no fue puesto en discusión entre el Ministerio Público y los imputados.

La cuestión más bien se enfocó en cual es el organismo técnico con facultad constitucional y legal, para determinar la existencia del déficit fiscal.

6- EL ACTO DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA; ORGANISMO TÉCNICO

En este sentido, los artículos 186 y 187 de la Ley 125/91 disponen que:

***“art. 186. Facultades de la Administración. A la Administración corresponde, interpretar administrativamente las disposiciones relativas a tributos bajo su Administración, fijar normas generales y trámites administrativos, impartir instrucciones, dictar los autos necesarios para la aplicación, administración, percepción y fiscalización de los tributos.*”**

*Las normas dictadas en aplicación del párrafo anterior se subordinarán a las leyes y a los reglamentos y serán de observancia obligatoria para todos los funcionarios y para aquellos particulares a que las hayan consentido expresa o tácitamente **o que hayan agotado con resultado adverso las vías impugnativas pertinentes**, acorde a lo dispuesto en los párrafos segundo y tercero del art. 187.*

art. 187. Competencia e impugnación. *Las normas a que se refiere el artículo precedente podrán ser modificadas o derogadas por quien las hubiere omitido, o por el superior jerárquico.*

Serán susceptibles de ser impugnadas cuando no sean conformes a derecho, y lesionen algún derecho o interés legítimo personal y directo, por el titular de éstos.

También se podrán impugnar los actos dictados en aplicación de los mencionados en el párrafo anterior, aún cuando se hubiere omitido recurrir o contender contra ellos.”

En concordancia con las normas anteriormente citadas, el artículo 209 establece que la “... *La determinación es el acto administrativo que declara la existencia y cuantía de la obligación tributaria, es vinculante y obligatoria para las partes.*”.

En este sentido también interpretó la Corte Suprema, que afirmó la facultad exclusiva de la administración tributaria en el acto de determinación tributaria.

La determinación tributaria comprende el **proceso obligatorio realizado en sede administrativa**, del cual resulta la “**existencia y cuantía**”, además de las penas

por las infracciones tributarias (multas por mora, defraudación, contravención, y omisión de pago) que pudieren resultar, que tienen como base también la cuantía de la obligación tributaria determinada.

En este proceso legalmente establecido, que se **realiza exclusivamente en instancia administrativa, se reúnen los principios constitucionales del derecho a la defensa en juicio y del debido proceso**, establecidos por los artículos 16 y 17 de la Constitución.

Estas normas constitucionales que la administración tributaria está obligada a cumplir durante los trámites del proceso administrativo, garantizan la defensa y el debido proceso del contribuyente en el proceso “... *del cual pudiera derivarse pena o sanción.*” (art. 17 de la Constitución).

El procedimiento de determinación tributaria está dispuesto por el art. 212 del Código Tributario y puede tramitarse conjuntamente con el previsto en el art. 225 para la aplicación de sanciones y culminar en una única resolución.”

Además de las normas esenciales para la defensa en juicio y del debido proceso, en esta parte del proceso administrativo, realizados ante la administración tributaria, también se cumplen **procedimientos técnicos esenciales para la determinación de la obligación tributaria.**

En estos procedimientos participan **técnicos expertos en materia contable e impositiva, quienes conforme las normas técnicas contables profesionales, analizan los estados contables de los contribuyentes, que resultan de los libros, declaraciones, archivos y registros, además de los documentos y comprobantes obligatorios requeridos por la Ley 125/91 y sus reglamentaciones.** No sólo se

revisan el cumplimiento de las obligaciones formales (libros, registros, etc.) del contribuyente en supuesta infracción tributaria, sino también de todos aquellos que hubieren participado de los actos de los que se deviene el derecho del fisco al cobro de los tributos.

De los procedimientos anteriormente señalados, en los cuales deben velarse por el cumplimiento de normas de debido proceso y de carácter técnico, realizados exclusivamente ante la administración tributaria, surge **la determinación tributaria – existencia y cuantía – de la obligación adeudada por el contribuyente.**

Además de estos procedimientos de determinación tributaria, también están a **cargo exclusivo de la administración tributaria los procedimientos para la aplicación de sanciones por infracciones tributarias**, conforme lo disponen los arts. 224 y 225 de la Ley 125/91.

Si el contribuyente no estuviere de acuerdo con las decisiones de la administración tributaria, tiene derecho a la **revisión de dichas decisiones ante el Tribunal de Cuentas**, organismo dependiente de otro poder del Estado, en este caso el Poder Judicial (Ley 879/81 Código de Organización Judicial).

El Poder Judicial, tal como lo establecen los artículos 247 y 248 de la Constitución, es quien tiene a su cargo la interpretación de la Constitución y de las leyes.

En el cumplimiento de su función jurisdiccional, el Poder Judicial goza de independencia y autonomía.

Por tanto, mientras no esté firme la decisión de los organismos del Estado anteriormente citados, no puede hablarse de **existencia y cuantía de la obligación**

tributaria, o de penas por infracciones tributarias (multas por mora, defraudación, contravención, y omisión de pago).

En otras palabras, sin la revisión del organismo técnico, por los procedimientos legalmente establecidos para ello, no puede hablarse legalmente de “*déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente*”; y mientras la decisión de dicho organismo técnico no se encuentre firme, falta el elemento esencial para que exista el hecho punible de “evasión tributaria” (art. 261 del CP).

Si no se respetan los procedimientos anteriormente vistos, podría darse el absurdo – que en doctrina se denomina el “**escándalo jurídico**” de que en la persecución y sanción penal pudiera determinarse que el acusado es culpable de “evasión tributaria”, pero resulte que ante el organismo técnico (la administración tributaria), el sujeto acusado y encontrado culpable no adeuda tributo alguno a las arcas fiscales.

De las normas y las consideraciones anteriormente expuestas, queda suficientemente clara **la división constitucional de los poderes, reglamentada por ley**. En virtud de esta división de poderes, se delimitan las funciones de cada poder del Estado, y en el caso que conciernen a los impuestos, en cuanto a determinar “... *la existencia y cuantía de la obligación tributaria* ...” o para aplicar sanciones por infracciones tributarias, se establece un sistema de control entre uno y otro poder del Estado, donde cada uno, en cumplimiento de sus funciones, está encargado el control de las funciones del otro, todo ello en salvaguarda de los derechos y garantías constitucionales de los ciudadanos.

En el caso analizado, quien determina la existencia y cuantía de la obligación tributaria, o la

aplicación de sanciones tributarias, es la administración tributaria, dependiente del Poder Ejecutivo. Además, ante la administración tributaria también se determinan las penas por infracción tributaria que se aplicaren contra el supuesto infractor. En instancia posterior, las decisiones adoptadas en sede administrativa, son pasibles de revisión ante el Tribunal de Cuentas, uno de los organismos que ejerce el Poder Judicial conforme la ley orgánica.

Por tanto, **en el caso analizado, intervienen tres poderes con atribuciones constitucionales: el Ministerio Público, el Poder Ejecutivo y el Poder Judicial.** La determinación de la “...*existencia y cuantía de la obligación tributaria ...*” (art. 269 del CT), necesaria para la existencia del “... *déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado total o parcialmente ...*” (art. 261 num. 4° del CP), base de la acusación por parte del Ministerio Público, es realizado extrapenalmente, por dos poderes del Estado (administración tributaria y Tribunal de Cuentas), dentro de un sistema de control constitucional.

7- EL SISTEMA CONSTITUCIONAL DE DIVISIÓN Y CONTROL ENTRE PODERES; PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN JUEGO

La relación jurídica tributaria tiene la característica que anteriormente hemos señalado, de que **el Estado es quien crea, mediante ley, la obligación a su favor; la hace efectiva mediante la actividad administrativa y resuelve las controversias que se plantean, mediante sus órganos jurisdiccionales.**

El Estado está facultado por la Constitución a establecer tributos que le permitan financiar la realización de sus actividades en el cumplimiento de sus fines y conforme lo podemos ver al analizar el art. 178 de la Constitución Nacional.

Pero, en la sanción de las leyes que crean tributos, **el Poder Legislativo debe tener en cuenta los principios constitucionales** dispuestos en los artículos 179, 180 y 181 de la Constitución:

El Estado cumple su **función recaudadora** por medio del Poder Ejecutivo (art. 238 inc. 13 de la Constitución), función que cumple el Ministerio de Hacienda por intermedio de la administración tributaria (Subsecretaría de Estado de Tributación – SET), conforme lo dispone la Ley N° 109/91.

En la realización de los actos para la determinación tributaria, necesarios para establecer la existencia y la cuantía de la obligación, o para establecer sanciones al contribuyente por infracciones tributarias, la administración debe tener en cuenta las garantías constitucionales establecidas a favor del contribuyente en todo proceso “... *del cual pudiera derivarse pena o sanción*”. En este sentido, **en el sumario administrativo debe asegurarse al contribuyente el derecho a la defensa y debe observarse el debido proceso** (artículos 16 y 17 de la Constitución).

Además, **toda determinación tributaria así como la imposición de sanciones a los contribuyentes, deben basarse en el principio de legalidad** establecido en la Constitución en su art. 44 “De los tributos”.

Las controversias tributarias acerca de la existencia y la cuantía de las obligaciones, consisten en un conflicto de intereses pecuniarios, entre dos partes sometidas por igual a la ley. Los actos por los cuales la administración realiza una determinación o decide un recurso, además de las penas accesorias a dichas obligaciones (por incumplimiento de la obligación tributaria), significan desde el punto de vista jurídico, la fijación de su pretensión como acreedora frente al

contribuyente. Ellos son los dos únicos sujetos en la relación.

Si el contribuyente no está de acuerdo con el acto administrativo, el conflicto debe ser resuelto por un juez ajeno a las partes, cuya voluntad sustituye a la de éstas, en forma obligatoria e irrevocable, es decir con efecto de cosa juzgada.

En este sentido, conforme lo hemos expuesto precedentemente, el Poder Judicial, tal como lo establecen los artículos 247 y 248 de la Constitución, es quien tiene a su cargo la interpretación de la Constitución y de las leyes.

La mayor parte de la doctrina coincide en afirmar que en materia tributaria, la función principal recae en el Poder Judicial, puesto que éste es el órgano jurisdiccional que tiene la función de declarar la inconstitucionalidad o la ilegalidad de las decisiones de los órganos legislativos o administrativos, o en el caso que nos toca analizar, de los actos del Ministerio Público, **constituyéndose en la principal órgano protector de los derechos y las garantías constitucionales de los contribuyentes**⁷³.

En el cumplimiento de su función jurisdiccional, el Poder Judicial debe gozar de independencia y autonomía.

En este delicado juego de equilibrio, mutuo control e independencia entre los poderes del Estado, están en juego, además de los derechos a la defensa y al debido proceso, también la libertad y los bienes de los ciudadanos (contribuyentes).

⁷³ VALDÉS COSTA, “INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO” (1992), Edit. Depalma, pág. 277 y 278.

El resultado que pueda tener el proceso administrativo, puede eventualmente tener consecuencias penales, por los motivos anteriormente vistos.

Por ello, **cualquier intento de concentrar funciones o de usurpar el poder a cualquiera de los poderes del Estado, va en contra del principio de separación de funciones e independencia de los poderes que detentan dichas funciones.** Esto no sólo es inconstitucional, como lo habíamos visto anteriormente, sino peligroso para el ciudadano y en última instancia, atenta contra el estado de derecho y la seguridad institucional de la República, creando condiciones negativas para el desarrollo económico y social de nuestro país.

Así lo advertía Rousseau⁷⁴: *“Así como la voluntad particular actúa sin cesar contra la voluntad general, así el gobierno hace un esfuerzo continuo contra la soberanía. Cuanto más aumenta este esfuerzo, más se altera la constitución, y como no hay otra voluntad de cuerpo, que resistiendo a la voluntad del príncipe, la equilibre con ésta, tarde o temprano llegará el momento en que el príncipe oprima por fin al soberano, y rompa el tratado social. ... Hay dos vías generales por las cuales un gobierno se degenera; cuando se concentra o cuando se disuelve el Estado.”*

8- LOS FACTORES EXTRA LEGALES QUE RODEARON A LA DECISIÓN DE LA CORTE SUPREMA; LOS PELIGROS PARA NUESTRO ORDEN CONSTITUCIONAL

La acumulación de poderes por uno de los poderes del Estado, pueden darse de varias formas: a) directamente cuando uno de los poderes ejerce o se

⁷⁴ Ver CAPÍTULO X, “DEL ABUSO DEL GOBIERNO Y SU TENDENCIA A DEGENERAR” en ROUSSEAU, EL CONTRATO SOCIAL, Panamericana Editorial (2000), pág. 138.

atribuye – contra la ley – las funciones que corresponden a otros poderes del Estado; o b) indirectamente cuando un Poder del Estado ejerce dichas funciones ante el vacío de poder generado porque otro Poder del Estado dejó de ejercer sus funciones, por considerarlo de poco valor o bien por temor. En cualquiera de estos casos, tendremos fallas en el sistema institucional de división de poderes establecido en la Constitución para limitar el ejercicio del poder y los abusos que pueden derivarse del ejercicio ilegítimo del Estado.

La acumulación de funciones en uno solo de los poderes del Estado, como ya lo hemos explicado, conspira contra los derechos fundamentales de los ciudadanos, establecidos para preservar su libertad, su seguridad, sus bienes y los demás arreglos institucionales establecidos para asegurar su convivencia en sociedad.

En este contexto, debe preocupar las manifestaciones del Presidente del Ejecutivo ante los medios de prensa, en la reciente “cumbre de poderes” (13 y 14 de setiembre de 2.005). En esta ocasión, el Jefe del Ejecutivo reclamó al pleno de la Corte Suprema de Justicia por su decisión en el caso “Pasex”, por “... *parar la investigación por evasión tributaria a la curtiembre Pasex ...*”⁷⁵.

Más preocupante aún fue apreciar estas manifestaciones en televisión, donde se pudo apreciar con claridad la falta de respeto del Presidente del Ejecutivo a la investidura que se debe a los Ministros de la Corte Suprema de Justicia (otro poder del Estado). Estas manifestaciones – y muchos de los lectores – coincidirán con ello, podrían tomarse como anecdóticas, un recurso populista del *Tendotá* ante la prensa, donde

⁷⁵ Ver “EJECUTIVO RECLAMÓ A LA CORTE ACTUACIÓN EN EL CASO PASEX”, diario ABC Color, setiembre 14 de 2.005, pág. 4.

éste, en continua pose electoralista, se erige como representante de los intereses del pueblo, reclamando justicia expedita a los miembros de la Corte Suprema de Justicia, como si fuera un general reclamando orden y disciplina a sus subordinados.

Pero un análisis un poquito más debajo de la superficie nos muestra el desconocimiento del modo en que deben funcionar los poderes públicos para el gobierno de nuestra pretendida República.

El art. 3 de la Constitución dispone que:

*“El pueblo ejerce el Poder Público por medio del sufragio. **El gobierno es ejercido por los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial en un sistema de independencia, equilibrio, coordinación y recíproco control.** Ninguno de estos poderes puede atribuirse, ni otorgar a otro ni a persona alguna individual o colectiva, facultades extraordinarias o la suma del Poder Público. La dictadura está fuera de la ley.”*

La Corte Suprema no frenó ninguna investigación por evasión tributaria. La Corte Suprema, **al interpretar la Constitución y las leyes en su decisión en el caso “Pasex”, cumplió con su función constitucional**, indicando cuál es el organismo del Estado a cargo de realizar las funciones de determinación tributaria.

En este sentido, alguien debe asesorar, y si ya fue asesorado, alguien debe recordarle al Jefe del Ejecutivo que **todas las tareas de investigación y determinación tributaria, deben ser realizadas exclusivamente a través de la administración tributaria** (Subsecretaría de Estado de Tributación – SET), dependiente del Ministerio de Hacienda, organismo a su directo cargo.

La Corte Suprema no dijo que el Ejecutivo no podía realizar la investigación, simplemente dijo que no podía continuarse el juicio en sede penal, hasta tanto se determine si el contribuyente incumplió con alguna obligación tributaria con el Estado.

Y como lo vimos previamente, la investigación y determinación de las infracciones tributarias son realizadas exclusivamente por los órganos dependientes del Poder Ejecutivo y únicamente por los procedimientos establecidos en la Ley 125/91 que establece el Código Tributario.

El Jefe del Ejecutivo no debería estar reclamando a la Corte Suprema, quien tapándose los ojos (e independiente mente de quiénes fueren los imputados o del caso que se estaba tratando) cumplió con sus funciones e interpretó cruciales normas constitucionales, salvaguardando las garantías constitucionales de los ciudadanos.

Más bien, el Ejecutivo debería concentrarse en sus funciones y culminar con las investigaciones en sede administrativa, realizando todos los esfuerzos legales para determinar la existencia del incumplimiento de obligaciones tributarias por parte de la firma en supuesta infracción, que determinaría la responsabilidad penal de sus directivos.

Además, si el Presidente entiende que hubiere habido mal desempeño por parte de los magistrados en el ejercicio de sus funciones, posee otros resortes constitucionales y legales para controlar el funcionamiento del Poder Judicial. En este sentido, el Poder Ejecutivo tiene representantes ante el Consejo de la Magistratura (art. 262 de la Constitución).

Las declaraciones en la prensa y el ejercicio mediático indebido del poder no contribuyen al

establecimiento de un Estado republicano, más bien tienen a socavar lo poco que está siendo y con mucho esfuerzo construido.

Y estas declaraciones deberían preocupar aún más si consideramos que los últimos cambios en la integración de la Corte Suprema de Justicia (independientemente si existían razones o no para el cambio de los anteriores Ministros o de las calificaciones de los nuevos Ministros), fue realizada a voluntad de la clase política, forzando interpretaciones de contenido y procedimiento constitucional.

En opinión de muchos, estos cambios afectaron el principio fundamental de independencia del Poder Judicial, puesto que los magistrados, en la decisión de los conflictos que se les someten, en los que se hallan en juego la libertad, dignidad, bienes y derechos de los ciudadanos, podrían flaquear ante las primeras señales o palabras del *Tendotá*, o bien estarían sometidos a las presiones de políticos, a quienes en última instancia deben sus cargos.

Para vislumbrar el peligro ante el que nos hallamos, imaginemos un hipotético caso en el que funcionarios de la administración tributaria, en sumario administrativo expedito, hubieren determinado la existencia de impuestos inexistentes, o hubieren violado las más elementales normas del derecho a la defensa en el procedimiento administrativo o bien hubieren determinado sanciones tributarias de carácter confiscatorio contra cualquier contribuyente. Este pobre ciudadano (que puede ser cualquiera de nosotros: algún día nos puede tocar) tiene el derecho a la defensa.

Así, el caso llega ante el magistrado, quien en cumplimiento de su función, debe decidir si el Estado, el ejercer sus potestades tributarias, cumplió con sus deberes y observó las garantías constitucionales del

contribuyente. Para completar la película, debemos asumir que el magistrado fue puesto en el cargo por obra y gracia de políticos de turno.

En este hipotético caso, el amable lector no debe hacer mucho esfuerzo en anticipar hacia dónde se dirigirá la lealtad del magistrado al interpretar y aplicar la ley:

a) Opción 1: a ser leal con el soberano (el ciudadano), cumpliendo su función constitucional de aplicar la ley, función jurisdiccional de gobierno que debe ejercer en el mismo grado que los otros poderes, en forma separada e independiente, equilibrando y controlando las funciones del Poder Ejecutivo cuyos funcionarios determinaron indebidamente obligaciones tributarias, en violación de los derechos establecidos a favor de los ciudadanos;

b) Opción 2: a ser leal con el tirano de turno (a quien debe el cargo que ocupa), complaciendo sus diatribas y aplicando la voluntad según el capricho del tirano, olvidando la ley y las garantías constitucionales del ciudadano.

En nuestro incipiente sistema institucional, donde todos los actores en la administración de justicia (magistrados, fiscales, abogados y otros auxiliares de la justicia) reciben una deficiente formación profesional y nula formación ética⁷⁶, es entendible que el magistrado prefiera cumplir con algo más inmediato, es decir, dar el gusto y ceder a las presiones del tirano de turno, que cumplir con algo más etéreo y poco sustancial que la

⁷⁶ Esta afirmación no pretende caer en una exageración, sino que es una constatación de una realidad en nuestras facultades de derecho: los alumnos no reciben formación ni orientación ética, para el ejercicio de la profesión de abogado o para desempeñarse en algún cargo en la magistratura o en el Ministerio Público. El Colegio de Abogados no orienta ni sanciona a sus colegiados en normas éticas y recién se está estudiando la sanción de un Código de Ética Judicial.

Constitución y las leyes. En estas condiciones, es evidente que el ciudadano quedará desprotegido.

No olvidemos que el magistrado tiene la sagrada función de “... *custodio de esta Constitución. La interpreta, la cumple y la hace cumplir. ...*” (art. 247 de la Constitución). De esta forma, los magistrados deben cumplir con la delicadísima función de frenar los avances o los abusos de poder en que naturalmente cae el Administrador, protegiendo al ciudadano, haciendo lo que debe hacer (como lo afirma Rousseau): “ ... *resistiendo a la voluntad del príncipe*”, equilibrándola, evitando así que se “ ... *rompa el tratado social.*”.

Por ello, considerando este ejemplo, y atendiendo el contexto en que la Corte Suprema de Justicia dictó el caso “*Pasex*”, podría tomarse como un acto de aserción de autoridad, algo que, como lo he expresado anteriormente, no es muy común por parte del menos “fuerte” de los poderes en los sistemas constitucionales latinoamericanos – el Poder Judicial. Por ello, esta sentencia debe ser celebrada, puesto que el Poder Judicial cumplió a cabalidad su función de defensa de los derechos y garantías de los ciudadanos consagrados en la Constitución.

9- ALGUNAS REFERENCIAS A NORMAS INTERNACIONALES

Además, en el caso en análisis, la Corte Suprema no hizo otra cosa que velar por el cumplimiento de las obligaciones internacionales asumidas por el Estado en materia de Derechos Humanos.

En primer lugar, la Corte Suprema hizo cumplir disposiciones fundamentales de la Declaración Universal de Derechos Humanos, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en su Resolución 217 A (III) del 10 de diciembre de 1.948. En especial, se

respetaron las disposiciones que garantizan al ciudadano la defensa de sus derechos fundamentales reconocidos en su sistema legal, y a ser oído y juzgado por tribunales competentes, independientes e imparciales.

“art. 8. Toda Persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley.

art. 10. Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la realización de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal.”

En este sentido también se respetó la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), suscrita en San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969, en la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos.

“art. 8. Garantías Judiciales.

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la determinación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de otro carácter.

“art. 25. Protección Judicial.

1. *Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aún cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.*

2. *Los Estados Partes se comprometen a:*

- a) A garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;*
- b) A desarrollar las posibilidades de su recurso judicial;*
- c) A garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.”*

10- CONCLUSIÓN: RESPETANDO EL ORDEN CONSTITUCIONAL DAMOS CREDIBILIDAD A NUESTRO SISTEMA INSTITUCIONAL Y SENTAMOS LAS BASES PARA EL CRECIMIENTO ECONÓMICO

En opinión de North, las instituciones son las reglas de juego en una sociedad, o más formalmente, son las limitaciones diseñadas por los hombres para permitir

su interacción en sociedad⁷⁷. En consecuencia, estas instituciones establecen incentivos para la actividad humana, ya sean instituciones políticas, sociales o económicas. Sociedades que diseñaron e implementaron instituciones óptimas han logrado mayor desarrollo social y económico, en términos comparativos, que otras sociedades.

Por ello, es sumamente importante el diseño institucional que adopten los Estados, así como la obediencia y el cumplimiento hacia las instituciones o las “reglas de juego” establecidas por todos los actores de una determinada sociedad, en el transcurso del tiempo.

El Informe del Banco Mundial para el año 2002, relativo a las Instituciones para los Mercados, ilustra sobre algunos ejemplos de instituciones que respaldan a los mercados⁷⁸:

Públicas

- Sistemas Judiciales
- Leyes de competencia
- Autoridades de supervisión bancaria
- Requisitos de transparencia de las compañías
- Títulos formales de propiedad de la tierra y leyes que regulan la transmisión de bienes

Privadas

- Cámaras de comercio
- Registros de solvencia de posibles prestatarios
- Prestamistas
- Reciprocidad entre los socios de las empresas
- Normas sobre la transmisión de la tierra

En este sentido, también constituyen instituciones los diseños constitucionales y legales establecidos para limitar el ejercicio de poder del Estado, puesto que

⁷⁷ NORTH, INSTITUTIONS, INSTITUTIONAL CHANGE AND ECONOMIC PERFORMANCE, Cambridge University Press (1999), pág. 3.

⁷⁸ BANCO MUNDIAL Instituciones para los Mercados, pp. 2.

permiten predecir al ciudadano que estará protegido en sus derechos fundamentales (libertad, integridad física, derechos de propiedad), de cualquier acto ilegítimo o abuso de poder que pueda provenir de cualquier institución del Estado.

Nuestra sociedad debe respetar sus instituciones en forma continuada en el tiempo, lo que aportará la necesaria dosis de predecibilidad a nuestro sistema institucional, necesario para consolidar un estado de derecho que de seguridad jurídica a los actores en el mercado. Sin lograr esta condición básica, no se lograrán las bases mínimas para el crecimiento económico y el desarrollo social.

En este sentido también señala el reciente trabajo del PNUD conocido como “Diagnóstico Institucional de la República del Paraguay”, expresando que el estado de derecho “... sienta las bases de la seguridad jurídica necesaria para que la iniciativa económica privada cuente con un marco de reglas claras, previsibles y estables. Permite igualmente la garantía de los derechos fundamentales de las personas, creando las condiciones para el ejercicio de la democracia política.”⁷⁹.

La existencia de un Estado enmarcado y sujeto al Derecho, está asociado a un conjunto de principios y capacidades institucionales que como mínimo establecen los límites que permiten definir un Estado como de Derecho, citando entre ellos: reconocimiento y garantía universal de un marco de derechos fundamentales que posibilitan y potencian la capacidad creadora de la libertad humana, el imperio de la Constitución y de la ley y el sometimiento al principio de la legalidad, garantía de la seguridad jurídica, enunciación constitucional de un marco de división y control entre los poderes públicos, y

⁷⁹ PNUD, Diagnóstico Institucional de la República del Paraguay (2002), pág. 169.

por último garantía de un debido proceso y acceso a la justicia.

Dentro de este contexto puede tomarse la reciente decisión de la Corte Suprema en el caso analizado, puesto que afirmó la vigencia de los principios y capacidades institucionales anteriormente señaladas. Pero esta tarea no acaba aquí: la Corte Suprema debe mantener estas decisiones en forma continuada en el tiempo, manteniendo vigentes los derechos y garantías de los ciudadanos. Esto señalará el camino institucional (“*institutional path*”) transitado por nuestro sistema, que probará el afianzamiento y la paulatina consolidación de nuestras instituciones en el tiempo, lo cual en el futuro otorgaría confianza a los actores para realizar actividades económicas provechosas en nuestra sociedad, mejorando los niveles de crecimiento económico y desarrollo social.

LEGISLACIÓN APLICABLE

CONSTITUCIÓN NACIONAL

CONSTITUCIÓN NACIONAL

PARTE I

DE LAS DECLARACIONES FUNDAMENTALES, DE LOS
DERECHOS, DE LOS DEBERES Y DE LAS GARANTÍAS

TITULO I

DE LAS DECLARACIONES FUNDAMENTALES

Art. 3° DEL PODER PÚBLICO⁸⁰

El pueblo ejerce el Poder Público por medio del sufragio. El gobierno es ejercido por los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial en un sistema de independencia, equilibrio, coordinación y recíproco control. Ninguno de estos poderes puede atribuirse, ni otorgar a otro ni a persona alguna individual o colectiva, facultades extraordinarias o la suma del Poder Público.

La dictadura está fuera de la ley.

TITULO II

DE LOS DERECHOS, DE LOS DEBERES Y DE LAS
GARANTÍAS

CAPITULO II

DE LA LIBERTAD

Art. 16 DE LA DEFENSA EN JUICIO

La defensa en juicio de las personas y de sus derechos es inviolable. Toda persona tiene derecho a ser juzgada por tribunales y jueces competentes, independientes e imparciales.

⁸⁰Véase comentario de la Dra. Nora Ruotti Cosp en el punto: “JUSTIFICACIÓN DE LA PREJUDICIALIDAD POR RAZONES DE COMPETENCIA”

Art. 17

DE LOS DERECHOS PROCESALES

En el proceso penal, o en cualquier otro del cual pudiera derivarse pena o sanción, toda persona tiene derecho a:

- 1) Que sea presumida su inocencia;
- 2) Que se le juzgue en juicio público, salvo los casos contemplados por el magistrado para salvaguardar otros derechos;
- 3) Que no se le condene sin juicio previo fundado en una ley anterior al hecho del proceso, ni que se le juzgue por tribunales especiales;
- 4) Que no se le juzgue más de una vez por el mismo hecho. No se pueden reabrir procesos fenecidos, salvo la revisión favorable de sentencias penales establecidas en los casos previstos por la ley procesal;
- 5) Que se defienda por sí misma o sea asistida por defensores de su elección;
- 6) Que el Estado le provea de un defensor gratuito, en caso de no disponer de medios económicos para solventarlo;
- 7) La comunicación previa y detallada de la imputación, así como a disponer de copias, medios y plazos indispensables para la

preparación de su defensa en libre comunicación;

8) Que ofrezca, practique, controle e impugne pruebas;

9) Que no se le opongan pruebas obtenidas o actuaciones producidas en violación de las normas jurídicas;

10) El acceso, por sí o por intermedio de su defensor, a las actuaciones procesales, las cuales en ningún caso podrán ser secretas para ellos. El sumario no se prolongará más allá del plazo establecido por la ley, y a

11) La indemnización por el Estado en caso de condena por error judicial.

CAPÍTULO VI

DE LA POLÍTICA ECONÓMICA DEL ESTADO

SECCIÓN II

DE LA ORGANIZACIÓN FINANCIERA

Art. 178 DE LOS RECURSOS DEL ESTADO.

Para el cumplimiento de sus fines, el Estado establece impuestos, tasas, contribuciones y demás recursos; explota por sí, o por medio de concesionarios los bienes de su dominio privado, sobre los cuales determina regalías, "royalties", compensaciones u otros derechos, en condiciones justas y convenientes para los intereses nacionales; organiza la explotación de los servicios públicos y

percibe el canon de los derechos que se estatuyan; contrae empréstitos internos o internacionales destinados a los programas nacionales de desarrollo; regula el sistema financiero del país, y organiza, fija y compone el sistema monetario.

Art. 179 DE LA CREACIÓN DE TRIBUTOS.

Todo Tributo, cualquiera sea su naturaleza o denominación, será establecido exclusivamente por la Ley, respondiendo a principios económicos y sociales justos, así como a políticas favorables al desarrollo nacional.

Es también privativo de la Ley determinar la materia imponible, los sujetos obligados y el carácter del sistema tributario.

Art. 180 DE LA DOBLE IMPOSICIÓN.

No podrá ser objeto de doble imposición el mismo hecho generador de la obligación tributaria. En las relaciones internacionales, el Estado podrá celebrar convenios que eviten la doble imposición, sobre la base de la reciprocidad.

Art. 181 DE LA IGUALDAD DEL TRIBUTO.

La igualdad es la base del tributo. Ningún impuesto tendrá carácter confiscatorio. Su creación y su vigencia atenderán a la capacidad contributiva de los habitantes y a las condiciones generales de la economía del país.

TÍTULO II
DE LA ESTRUCTURA Y DE LA ORGANIZACIÓN DEL
ESTADO

CAPÍTULO II
DEL PODER EJECUTIVO

SECCIÓN I
DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA Y DEL
VICEPRESIDENTE

Art. 238 DE LOS DEBERES Y DE LAS
ATRIBUCIONES DEL PRESIDENTE DE LA
REPÚBLICA.

Son deberes y atribuciones de quien ejerce
la presidencia de la República:

1) representar al Estado y dirigir la
Administración General del país;

13) disponer la recaudación e
inversión de las rentas de la
República, de acuerdo con el
Presupuesto General de la Nación y
con las leyes, rindiendo cuenta
anualmente al Congreso de su
ejecución;⁸¹

SECCIÓN II
DE LOS MINISTROS Y DEL CONSEJO DE MINISTROS

Art. 240 DE LAS FUNCIONES⁸²

La dirección y la gestión de los negocios
públicos están confiadas a los ministros del
Poder Ejecutivo, cuyo número y funciones
serán determinadas por la Ley. En caso de

⁸¹ Véase comentario del Dr. Diego Zavala en el punto 7 “EL SISTEMA CONSTITUCIONAL DE DIVISIÓN Y CONTROL ENTRE PODERES; PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN JUEGO” pag. 163 segundo parr.

⁸² Véase comentario de la Dra. Nora Ruotti Cosp en el punto: “JUSTIFICACIÓN DE LA PREJUDICIALIDAD POR RAZONES DE COMPETENCIA”

ausencia temporal de uno de ellos, lo sustituirá uno de los viceministros del ramo.

CAPÍTULO III DEL PODER JUDICIAL

SECCIÓN I DE LAS DISPOSICIONES GENERALES

Art. 247 DE LA FUNCIÓN Y DE LA COMPOSICIÓN

El Poder Judicial es el custodio de esta Constitución. La interpreta, la cumple y la hace cumplir⁸³.

La administración de justicia está a cargo del Poder Judicial, ejercida por la Corte Suprema de Justicia, por los tribunales y por los juzgados, en la forma que establezcan esta Constitución y la Ley.

Art. 248 DE LA INDEPENDENCIA DEL PODER JUDICIAL

Queda garantizada la independencia del Poder Judicial. Sólo éste puede conocer y decidir en actos de carácter contencioso.

En ningún caso los miembros de los otros poderes, ni otros funcionarios, podrán arrogarse atribuciones judiciales que no estén expresamente establecidas en esta Constitución, ni revivir procesos fenecidos, ni paralizar los existentes, ni intervenir de cualquier modo en los juicios. Actos de esta naturaleza conllevan nulidad insanable. Todo ello sin perjuicio de las decisiones arbitrales en el ámbito del derecho privado,

⁸³ Véase comentario del Dr. Diego Zavala en el punto 7 “EL SISTEMA CONSTITUCIONAL DE DIVISIÓN Y CONTROL ENTRE PODERES; PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN JUEGO” pag. 164

con las modalidades que la Ley determine para asegurar el derecho de defensa y las soluciones equitativas.

Los que atentasen contra la independencia del Poder Judicial y la de sus magistrados, quedarán inhabilitados para ejercer toda función pública por cinco años consecutivos, además de las penas que fije la Ley.

LEY N° 125/91 “ESTABLECE EL
NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO”

LEY Nº 125/91

ESTABLECE EL NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO

EL CONGRESO DE LA NACION PARAGUAYA SANCIONA
CON FUERZA DE
LEY

LIBRO II IMPUESTO AL CAPITAL

TÍTULO ÚNICO IMPUESTO INMOBILIARIO

Art. 64 CONTRALOR⁸⁴ Los Escribanos Públicos y quienes ejerzan tales funciones no podrán extender escrituras relativas a transmisión, modificación o creación de derechos reales sobre inmuebles sin la obtención del certificado de no adeudar este impuesto y sus adicionales⁸⁵. Los datos del citado certificado deberán insertarse en la respectiva escritura.

En los casos de transferencia de inmuebles, el acuerdo entre las partes es irrelevante a los efectos del pago del impuesto, debiéndose abonar previamente la totalidad del mismo.

El incumplimiento de este requisito determinará que el Escribano interviniente será solidariamente responsable del tributo.

La presente disposición regirá también respecto de la obtención previa del certificado

⁸⁴Véase art. 66

⁸⁵Véase art. 194 de la Ley 2421/04 “DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL”

catastral⁸⁶ de inmuebles, así como para el otorgamiento de título de dominio sobre inmuebles vendidos por el Estado, sus entes autárquicos y corporaciones mixtas.

Art. 65 DIRECCIÓN GENERAL DE LOS REGISTROS PÚBLICOS - El registro de inmuebles no inscribirá ninguna escritura que verse sobre bienes raíces sin comprobar el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el artículo anterior.

La misma obligación rige para la inscripción de declaratoria de herederos con referencia a bienes inmuebles.

La Dirección General de los Registros Públicos, facilitará la actuación permanente de los funcionarios debidamente autorizados, para extractar de todas las escrituras inscritas los datos necesarios para el empadronamiento y catastro.

En los casos de medidas judiciales, de las cuales por cualquier motivo deban practicarse anotaciones, notas marginales de aclaración que contengan errores de cualquier naturaleza y que se relacione con el dominio de bienes raíces, la Dirección General de los Registros Públicos hará conocer el hecho al Servicio Nacional de Catastro mediante una comunicación oficial, con la transcripción del texto de la anotación de la aclaración respectiva.

⁸⁶ Véase Ley N° 109/92 “QUE ESTABLECE LA ESTRUCTURA ORGÁNICA DEL MINISTERIO DE HACIENDA” art. 30

- Art. 66 **GESTIONES ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES:** No podrá tener curso ninguna diligencia o gestión judicial o administrativa relativa a inmuebles, así como tampoco la acción pertinente a la adquisición de bienes raíces por vía de la prescripción, si no se acompaña el certificado previsto en el artículo. 64.
- Art. 67. **CONTRAVENCIONES:** Las contravenciones a las precedentes disposiciones por parte de los Jueces o Magistrados, Escribanos Públicos y funcionarios de los Registros Públicos, deberán ser puestas en conocimiento de la Corte Suprema de Justicia, a los efectos pertinentes.

LIBRO V

DISPOSICIONES DE APLICACION GENERAL AMBITO DE APLICACION⁸⁷

- Art. 150 **AMBITO DE APLICACIÓN** Las disposiciones del presente libro serán de aplicación a todos los tributos que recauda la Sub Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda con excepción de los regidos por el Código Aduanero.

CAPITULO II

EXTINCION DE LA OBLIGACION

- Art. 156 **MEDIOS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA** La obligación tributaria se extingue por:

1) Pago.

⁸⁷ Véase libro III Título I Capítulo IV y VII de la Ley 2421/04 “DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL”

- 2) Compensación.
- 3) Prescripción.
- 4) Remisión
- 5) Confusión

PAGO

Art. 157 PAGO: El pago es la prestación pecuniaria efectuada por los contribuyentes o por los responsables en cumplimiento de la obligación tributaria.

Constituirá también pago, por parte del contribuyente, la percepción o retención en la fuente de los tributos previstos en la presente Ley.

Art.158 PAGO POR TERCEROS Los terceros extraños a la obligación tributaria pueden realizar el pago subrogándose sólo en cuanto al derecho de crédito al reembolso y a las garantías, preferencias y privilegios sustanciales.

Art.159 LUGAR, PLAZO Y FORMA DE PAGO - El pago debe efectuarse en el lugar, plazo y forma que indique la ley o en su defecto la reglamentación.

Art. 160 PAGOS ANTICIPADOS La obligación de efectuar pagos anticipados, periódicos o no, a cuenta del tributo definitivo, constituye una obligación tributaria sometida a condición resolutoria y debe ser dispuesta o autorizada expresamente por la ley.

Para los tributos de carácter periódico o permanente que se liquiden mediante declaración jurada, la cuantía del anticipo se

fijará teniendo en cuenta, entre otros índices, las estimaciones del contribuyente o el importe del tributo correspondiente al período precedente, salvo que el contribuyente pruebe que la situación se ha modificado en la forma y plazo que establezca la ley o la reglamentación en su caso.

Art. 161 PRÓRROGAS Y FACILIDADES DE PAGO⁸⁸ -
Las prórrogas y demás facilidades de pago sólo podrán ser concedidas por la Administración Tributaria de acuerdo a los términos y condiciones que establezca la reglamentación y siempre que se justifiquen las causas que impidan el cumplimiento normal de las obligaciones.

No podrán concederse prórrogas ni facilidades a los agentes de retención o percepción que hubieren retenido o percibido el tributo. La Administración Tributaria tiene en todo caso la facultad de exigir garantías y solicitar las medidas cautelares que resulten necesarias.

Si la solicitud se presentase con anterioridad al vencimiento del plazo para el pago, los importes por los cuales se otorguen facilidades o prórroga devengarán únicamente el interés cuya tasa fijará anualmente el Poder Ejecutivo y que será inferior al recargo por mora.

El monto de las cuotas y fechas a partir de las cuales deben ser abonadas, serán fijadas por

⁸⁸ Reglamentado por el art. 2° y 4° del Decreto N° 6.904/05 “Por el cual se consolida en un solo instrumento legal las disposiciones de la Ley N° 125/91, relacionadas con el otorgamiento de prórrogas y facilidades de pago y la aplicación de la sanción prevista para la infracción por mora y se establece un régimen transitorio de aplicación de la tasa de interés o recargo moratorio y contravención”.

la Administración Tributaria.

Cuando la solicitud fuera presentada con posterioridad al vencimiento del plazo para el pago del tributo, a partir del otorgamiento de la prórroga o facilidades se devengará el interés a que refiere este Art., el cual en este caso se calculará sobre la deuda total por tributo y sanciones. El otorgamiento de prórroga o facilidades implicará la suspensión de las acciones ejecutivas para el cobro de deudas que se hubieren iniciado.

La Administración Tributaria podrá dejar sin efecto las facilidades otorgadas si el interesado no abonare regularmente las cuotas fijadas, así como los tributos recaudados por la misma oficina recaudadora y que se devengaren posteriormente. En tal caso, se considerará anulado el régimen otorgado respecto del saldo deudor, aplicándose los recargos que correspondieren a cada tributo. Dejado sin efecto el convenio, los pagos realizados se imputarán en primer término a los intereses devengados y el saldo a cada uno de los adeudos incluidos en las facilidades otorgadas y en la misma proporción en que las integren. Ello no obstará a que la Administración Tributaria pueda otorgar otro régimen de facilidades.

Art.162 IMPUTACIÓN DEL PAGO: Cuando el crédito del sujeto activo comprenda intereses, recargos y multas, los pagos parciales se imputarán en el siguiente orden: primero a intereses o recargos, luego al tributo y por último a las multas.

Cuando el contribuyente o el responsable deba al sujeto activo varias obligaciones por un mismo tributo, el pago se imputará primero a la obligación más antigua.

Cuando la deuda sea de varias obligaciones, por distintos tributos, el pago se imputará al tributo que elija el deudor y de éste a la obligación más antigua, conforme a la misma regla. De no hacerse esta elección el pago se imputará a la obligación más antigua.

COMPENSACION

Art. 163 **COMPENSACIÓN:** Son compensables de oficio o a petición de parte los créditos del sujeto pasivo relativos a tributos, intereses o recargos y multas con las deudas por los mismos conceptos liquidadas por aquél o determinadas de oficio, referentes a períodos no prescritos, comenzando por los más antiguos aunque provengan de distintos tributos, en tanto el sujeto activo sea el mismo.

Para que proceda la compensación es preciso que tanto la deuda como el crédito sean firmes, líquidos y exigibles. La Administración podrá otorgar certificados de crédito fiscal a los sujetos pasivos beneficiados con este instituto para el pago del mismo u otros tributos adeudados.

Dichos certificados de crédito fiscal podrán ser cedidos por el sujeto pasivo a otros contribuyentes para que éstos puedan efectuar la compensación o pagos de deudas tributarias a cargo de la Administración.

A todos los efectos, se considerará que los créditos del Estado han sido cancelados por compensación en el momento en que se hizo exigible el crédito del sujeto pasivo.

PRESCRIPCIÓN

Art. 164 **PRESCRIPCIÓN:** La acción para el cobro de los tributos prescribirá a los cinco (5) años contados a partir del 1o. de enero del año siguiente a aquél en que la obligación debió cumplirse.

Para los impuestos de carácter anual que gravan ingresos o utilidades se entenderá que el hecho gravado se produce al cierre del ejercicio fiscal.

La acción para el cobro de las sanciones pecuniarias e intereses o recargo tendrá el mismo término de prescripción que en cada caso corresponda al tributo respectivo. Estos términos se computarán para las sanciones por defraudación y por contravención a partir del 1o. de enero del año siguiente a aquél en el cual se cometieron las infracciones; para los recargos e intereses, desde el 1o. de enero del año siguiente a aquél en el cual se generaron.

Art. 165 Interrupción del plazo de prescripción - El curso de la prescripción se interrumpe:

1) Por acta final de inspección suscripta por el deudor o en su defecto ante su negativa suscripta por dos testigos, en su caso.

2) Por la determinación del tributo efectuada por la Administración Tributaria, seguida luego de la notificación, o por la declaración jurada efectuada por el contribuyente, tomándose como fecha desde la cual opera la interrupción, la de la notificación del acto de determinación o, en su caso, la de presentación de la declaración respectiva.

3) Por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor.

4) Por el pago parcial de la deuda.

5) Por el pedido de prórroga u otras facilidades de pago.

6) Por la realización de actuaciones jurisdiccionales tendientes al cobro de la deuda determinada y notificada debidamente al deudor. Interrumpida la prescripción no se considerará el tiempo corrido con anterioridad y comenzará a computarse un nuevo término. Este nuevo término se interrumpirá, su vez, por las causales señaladas en los numerales 2o. y 5o. de este artículo.

La prescripción del derecho al cobro de las sanciones y de los intereses o recargos se interrumpirá por los mismos medios indicados anteriormente, así como también en todos los casos en que se interrumpa el

curso de la prescripción de los tributos respectivos.

- Art. 166 **SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN:** La interposición por el interesado de cualquier petición o recurso administrativo o de acciones o recursos jurisdiccionales suspenderá el curso de la prescripción hasta que se configure resolución definitiva ficta, se notifique la resolución definitiva expresa, o quede ejecutoriada la sentencia en su caso.
- Art. 167 **SUBSISTENCIA DE OBLIGACIÓN NATURAL:** Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado sin conocimiento de la prescripción.
- Art.168 **REMISIÓN:** La obligación tributaria, sólo puede ser remitida por ley. Los intereses o recargos pueden ser reducidos o condonados por resolución administrativa en la forma y condiciones que establezca la ley.
- Art. 169 **CONFUSIÓN:** La confusión se opera cuando el sujeto activo de la relación tributaria queda colocado en la situación del deudor, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos objeto del tributo.

CAPITULO III

INFRACCIONES Y SANCIONES⁸⁹

Art.170 **INFRACCIONES TRIBUTARIAS:⁹⁰ Son**

⁸⁹ Véase Ley 2421/04 “DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL ” art. 239

⁹⁰ De conformidad al art. 14 inc. b de la Ley 2421/04 “DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL” no se podrá deducir de la renta bruta para la determinación de la renta neta lo pagado por sanciones o infracciones Tributarias

infracciones tributarias: la mora, la contravención, la omisión de pago y la defraudación.

MORA

Art. 171 MORA⁹¹ La mora se configura por la no extinción de la deuda por tributos en el momento y lugar que corresponda, operándose por el solo vencimiento del término establecido. Será sancionada con una multa, a calcularse sobre el importe del tributo no pagado en término, que será del 4% (cuatro por ciento) si el atraso no supera un mes; del 6% (seis por ciento) si el atraso no supera dos meses; del 8% (ocho por ciento) si el atraso no supera tres meses; del 10% (diez por ciento) si el atraso no supera cuatro meses; del 12% (doce por ciento) si el atraso no supera cinco meses y del 14% (catorce por ciento) si el atraso es de cinco o más meses. Todos los plazos se computarán a partir del día siguiente al del vencimiento de la obligación tributaria incumplida.

Será sancionada, además, con un recargo de interés mensual a calcularse día por día, que será fijado por el Poder Ejecutivo, el cual no podrá superar el interés corriente de plaza para el descuento bancario de los documentos comerciales vigente al momento de su fijación, incrementado hasta en un 50% (cincuenta por ciento) el que se liquidará hasta la

⁹¹ Reglamentado por el art. 3° del Decreto N° 6.904/05 “Por el cual se consolida en un solo instrumento legal las disposiciones de la Ley N° 125/91, relacionadas con el otorgamiento de prórrogas y facilidades de pago y la aplicación de la sanción prevista para la infracción por mora y se establece un régimen transitorio de aplicación de la tasa de interés o recargo moratorio y contravención”.

extinción de la obligación.

Cuatrimestralmente el Poder Ejecutivo fijará la tasa de recargos o intereses aplicable para los siguientes cuatro meses calendario. Mientras no fije nueva tasa continuará vigente la tasa de recargos fijada en último término.

DEFRAUDACIÓN

Art.172 DEFRAUDACIÓN⁹² 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.

Art.173 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.

⁹² Véase art. 198

4) Exclusión de bienes, actividades, operaciones, ventas o beneficios que impliquen una declaración incompleta de la materia imponible y que afecte al monto del tributo.

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.

Art.174⁹³ PRESUNCIONES DE DEFRAUDACIÓN. Se presumirá que se ha cometido defraudación, salvo prueba en contrario, en los siguientes casos:

1) Por la negociación indebida de precintas e instrumentos de control de pago de tributos así como la

⁹³ Modificado por LEY N° 170/93 QUE APRUEBA CON MODIFICACIONES EL DECRETO-LEY N° 36 DEL 31 DE MARZO DE 1992, "POR EL CUAL SE DISPONE LA AMPLIACIÓN DE LAS SANCIONES APLICABLES A LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA PREVISTA EN LA LEY N° 125/91". Texto anterior: PRESUNCIONES DE DEFRAUDACIÓN *Se presumirá que se ha cometido defraudación, salvo prueba en contrario, en los siguientes casos: 1) Por la negociación indebida de precintas e instrumentos de control de pago de tributos así como la comercialización de valores fiscales a precios que difieran de su valor oficial. 2) Si las personas obligadas a llevar libros impositivos carecieran de ellos o si los llenasen sin observar normas reglamentarias, los ocultasen o destruyesen. 3) Por la adulteración de la fecha o lugar de otorgamiento de documentos sometidos al pago de tributos. 4) Cuando el inspeccionado se resiste o se opone a las Inspecciones ordenadas por la Administración. 5) El agente de retención o de percepción que omite ingresar los tributos retenidos o percibidos, con un atraso mayor de 30 días. 6) Cuando quienes realicen actos en el carácter de contribuyentes o responsables de conformidad con las disposiciones tributarias vigentes, no hayan cumplido con los requisitos legales relativos a la inscripción en la Administración Tributaria en los plazos previstos. 7) Emplear mercaderías o productos beneficiados con exenciones o franquicias, en fines distintos de los que corresponden según la exención o franquicia. 8) Ocultar mercaderías o efectos gravados sin perjuicio que el hecho comporte las leyes aduaneras. 9) Elaborar o comerciar clandestinamente con mercaderías gravadas, considerándose comprendidas en esta previsión la sustracción a los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintas y demás medios de control, o su destrucción o adulteración de las características de las mercaderías, su ocultación, cambio de destino o falsa indicación de procedencia. 10) Cuando los obligados a otorgar facturas y otros documentos omitan su expedición por las ventas que realicen o no conservaren copia de los mismos hasta cumplirse la prescripción. 11) Por la puesta en circulación o el empleo para fines tributarios, de valores fiscales falsificados, ya utilizados, retirados de circulación, lavados o adulterados. 12) Declarar, admitir o hacer valer ante la Administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados.*

comercialización de valores fiscales a precios que difieran de su valor oficial.

2) Si las personas obligadas a llevar libros impositivos carecieran de ellos o si los llevasen sin observar normas reglamentarias, los ocultasen o destruyesen.

3) Por la adulteración de la fecha o lugar de otorgamiento de documentos sometidos al pago de tributos.

4) Cuando el inspeccionado se resiste o se opone a las inspecciones ordenadas por la Administración.

5) El agente de retención o de percepción que omite ingresar los tributos retenidos o percibidos, con un atraso mayor de 30 (treinta) días.

6) Cuando quienes realicen actos en carácter de contribuyentes o responsables de conformidad con las disposiciones tributarias vigentes, no hayan cumplido con los requisitos legales relativos a la inscripción en la Administración Tributaria en los plazos previstos.

7) Emplear mercaderías o productos beneficiados con exenciones o franquicias, en fines distintos de los que corresponden según la exención o franquicia.

8) Ocultar mercaderías o efectos gravados sin perjuicio que el hecho comporte la violación a las leyes aduaneras.

9) Elaborar o comerciar clandestinamente con mercaderías gravadas, considerándose comprendidas en esta previsión la sustracción a los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintas y demás medios de control o su destrucción o adulteración de las características de las mercaderías, su ocultación, cambio de destino o falsa indicación de procedencia.

10) Cuando los obligados a otorgar facturas y otros documentos omitan su expedición por las ventas que realicen o no conservaren copia de los mismos hasta cumplirse la prescripción.

11) Por la puesta en circulación o el empleo para fines tributarios, de valores fiscales falsificados, ya utilizados, retirados de circulación, lavados o adulterados.

12) Declarar, admitir o hacer valer ante la administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados.

13) Emitir facturas por un importe menor al valor real de la operación.

14) Adquirir mercaderías sin el respaldo de la documentación legal correspondiente".

Art.175⁹⁴ **SANCIÓN Y SU GRADUACIÓN** La defraudación será penada con una multa entre 1 (una) y 3 (tres) veces el monto del tributo defraudado, sin perjuicio de la clausura del local del contribuyente que hubiere cometido la infracción por un máximo de 30 (treinta) días, cuando se verifiquen cualquiera de los casos previstos en los numerales 1, 4, 7, 8, 10, 11, 13 y 14 del artículo anterior de la referida Ley.

El incumplimiento de la sanción que impone la clausura será considerada desacato.

La graduación de la sanción deberá hacerse por resolución fundada tomando en consideración las siguientes circunstancias:

- 1) La reiteración, la que se configurará por la comisión de dos o más infracciones del mismo tipo dentro del término de 5 (cinco) años.
- 2) La continuidad, entendiéndose por tal la violación repetida de una norma

⁹⁴ Modificado por LEY N° 170/93 QUE APRUEBA CON MODIFICACIONES EL DECRETO-LEY N° 36 DEL 31 DE MARZO DE 1992, "POR EL CUAL SE DISPONE LA AMPLIACIÓN DE LAS SANCIONES APLICABLES A LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA PREVISTA EN LA LEY N° 125/91 Texto anterior: **SANCIÓN Y SU GRADUACIÓN** - La defraudación será penada con una multa de entre una (1) y tres (3) veces el monto del tributo defraudado o pretendido defraudar. La graduación de la sanción deberá hacerse por resolución fundada tomando en consideración las siguientes circunstancias:1)La reiteración, la que se configurará por la comisión de dos o más infracciones del mismo tipo dentro del término de cinco años. 2)La continuidad, entendiéndose por tal la violación repetida de una norma determinada como consecuencia de una misma acción dolosa.3)La reincidencia, la que se configurará por la comisión de una nueva infracción del mismo tipo antes de transcurridos cinco años de la aplicación por la Administración, por resolución firme, y ejecutoriada de la sanción correspondiente a la infracción anterior.4)La condición de funcionario público del infractor cuando ésta ha sido utilizada para facilitar la infracción.5)El grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance.6)La importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción.7)La conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos.8)La presentación espontánea del infractor con regularización de la deuda tributaria. No se reputa espontánea la presentación motivada por una inspección efectuada u ordenada por la Administración. 9)Las demás circunstancias atenuantes o agravantes que resulten de los procedimientos administrativos o jurisdiccionales, aunque no estén previstas expresamente por esta ley.

determinada como consecuencia de una misma acción dolosa.

3) La reincidencia, la que se configurará por la comisión de una nueva infracción del mismo tipo antes de transcurridos 5 (cinco) años de la aplicación por la administración, por resolución firme, y ejecutoriada de la sanción correspondiente a la infracción anterior.

4) La condición de funcionario público del infractor cuando ésta ha sido utilizada para facilitar la infracción.

5) El grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance.

6) La importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción.

7) La conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos.

8) La presentación espontánea del infractor con regularización de la deuda tributaria. No se reputa espontánea a la presentación motivada por una inspección efectuada u ordenada por la Administración.

9) Las demás circunstancias atenuantes o agravantes que resulten de los procedimientos administrativos o jurisdiccionales, aunque no estén previstas expresamente por esta Ley”.

CONTRAVENCION

Art. 176 **CONTRAVENCIÓN**⁹⁵ - La contravención es la violación de leyes o reglamentos, dictados por órganos competentes, que establecen deberes formales.

Constituye también contravención la realización de actos tendientes a obstaculizar las tareas de determinación y fiscalización de la Administración Tributaria.

Será sancionada por multa de entre G. 50.000 (cincuenta mil guaraníes) y G. 1.000.000 (un millón de guaraníes) .

Para la determinación de la sanción serán aplicables en lo pertinente, ajustándose a los caracteres de esta infracción, las circunstancias agravantes y atenuantes previstas en el art. 175.

OMISION DE PAGO

Art. 177 **OMISIÓN DE PAGO** - Omisión de pago es todo acto o hecho no comprendido en los ilícitos precedentes, que en definitiva signifique una disminución de los créditos por tributos o de la recaudación.

Será sancionada con una multa de hasta el cincuenta por ciento (50%) del tributo omitido.

⁹⁵ Reglamentado por el art. 6º DECRETO N° 6.904/05 “POR EL CUAL SE CONSOLIDA EN UN SOLO INSTRUMENTO LEGAL LAS DISPOSICIONES DE LA LEY N° 125/91, RELACIONADAS CON EL OTORGAMIENTO DE PRÓRROGAS Y FACILIDADES DE PAGO Y LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN PREVISTA PARA LA INFRACCIÓN POR MORA Y SE ESTABLECE UN RÉGIMEN TRANSITORIO DE APLICACIÓN DE LA TASA DE INTERÉS O RECARGO MORATORIO Y CONTRAVENCIÓN”.

- Art. 178 ACUMULACIÓN DE SANCIONES - Los recargos o intereses y las multas por mora serán acumulables a las multas aplicadas por la configuración de otras infracciones.
- Art. 179 AJUSTE DE TRIBUTOS Y SANCIONES FIJAS - Los tributos y sanciones fijas establecidas por infracciones a los tributos que recauda la Administración, aún las que establecen máximo y mínimos, serán actualizados anualmente por el Poder Ejecutivo, en base al porcentaje de variación del índice de precios al consumo que se produzca en el período de doce meses anteriores al 1º de noviembre de cada año civil que transcurre, de acuerdo con la información que en tal sentido comunique el Banco Central del Paraguay o el organismo oficial competente.
- Art. 180 INFRACTORES - La responsabilidad por infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal⁹⁶, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta ley.
- Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierniere a los obligados al pago o retención e ingreso del tributo, los obligados a efectuar declaraciones juradas y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia.
- Art. 181 INFRACCIONES POR ENTIDADES - Las personas jurídicas y las demás entidades

⁹⁶ Véase Código Penal Libro II Título VI

podrán ser sancionadas por infracciones sin necesidad de establecer la responsabilidad de una persona física.

Sin perjuicio de la responsabilidad pecuniaria de la persona o entidad, sus representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios, serán sancionados por su actuación personal en la infracción.

CAPITULO IV

RESPONSABILIDADES

- Art. 182 **RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS REPRESENTANTES** - Los representantes legales y voluntarios que no procedan con la debida diligencia en sus funciones respecto de normas tributarias, serán subsidiariamente responsables de las obligaciones por concepto de tributo que correspondan a sus representados. Esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubiera actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada.
- Art. 183 **SOLIDARIDAD DE ADQUIRENTES DE CASAS DE COMERCIO** - Los adquirentes de casas de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas en general deberán requerir el certificado de no adeudar tributos para efectuar la adquisición. En caso de no hacerlo o cuando el certificado tuviere alguna observación serán solidariamente responsables de las obligaciones por concepto de tributo, intereses o recargos y multas de sus antecesores; esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que se reciban, salvo que

los sucesores hubieren actuado con dolo. La responsabilidad cesará al año a partir de la fecha en que la oficina recaudadora tuvo conocimiento de la transferencia, presumiéndose ésta a partir de la solicitud del certificado de libre de deudas.

Art. 184 RESPONSABILIDAD DE REPRESENTADOS Y REPRESENTANTES EN MATERIA DE INFRACCIONES -Cuando un mandatario, representante, administrador o encargado incurriese en infracción, respecto de normas tributarias los representados serán solidariamente responsables por las sanciones pecuniarias.

Las personas o entidades y los empleadores en general serán solidariamente responsables por las sanciones pecuniarias aplicadas a sus dependientes, por su actuación como tales.

Los representantes serán solidariamente responsables por las sanciones pecuniarias aplicadas a sus representados por infracciones en las cuales hubieren tenido activa participación.

Art. 185 EXCLUSIÓN DE RESPONSABILIDAD EN MATERIA DE INFRACCIONES - Excluyen responsabilidad:

1) La incapacidad absoluta, cuando se carece de representante legal o judicial. Cuando el incapaz tuviere representante ambos responderán solidariamente, pero el primero solamente hasta la cuantía del beneficio o provecho obtenido.

2) La fuerza mayor o el estado de necesidad.

3) El error excusable, de hecho o derecho, en base al cual se halla considerado lícita la acción u omisión.

CAPITULO V

FACULTADES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA INSTRUCCIONES O NORMAS GENERALES

Art. 186 FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN - A la Administración corresponde interpretar administrativamente las disposiciones relativas a tributos bajo su administración, fijar normas generales, para trámites administrativos, impartir instrucciones, dictar los actos necesarios para la aplicación, administración, percepción y fiscalización de los tributos.

Las normas dictadas en aplicación del párrafo anterior se subordinarán a las leyes y los reglamentos y serán de observancia obligatoria para todos los funcionarios y para aquellos particulares que las hayan consentido expresa o tácitamente o que hayan agotado con resultado adverso las vías impugnativas pertinentes, acorde a lo dispuesto en los párrafos segundo y tercero del Art. 187.

Art. 187 COMPETENCIA E IMPUGNACIÓN - Las normas a que se refiere el artículo precedente podrán ser modificadas o derogadas por quien las hubiere emitido o por el superior jerárquico.

Serán susceptibles de ser impugnadas cuando no sean conformes a derecho y lesionen algún

derecho o interés legítimo personal y directo, por el titular de éstos.

También se podrán impugnar los actos dictados en aplicación de los mencionados en el párrafo anterior, aún cuando se hubiere omitido recurrir o contender contra ellos.

Art. 188⁹⁷ VIGENCIA Y PUBLICIDAD. Las reglamentaciones y demás disposiciones administrativas de carácter general se aplicarán desde el día siguiente al de su publicación en dos diarios de circulación nacional o desde la fecha posterior a su publicación que ellas mismas indiquen; cuando deban ser cumplidas exclusivamente por los funcionarios, se aplicarán desde la fecha antes mencionada o de su notificación a éstos.

La Administración Tributaria, deberá dentro de los noventa días de vigencia de la presente Ley uniformar el criterio técnico sustentado en las contestaciones a las consultas efectuadas de acuerdo a lo establecido en el Libro V - Capítulo XIII - Art. 241 y siguientes de la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992. Para dicho efecto, los beneficiarios de dichas resoluciones deberán solicitar la confirmación o modificación de las contestaciones otorgadas a sus consultas dentro de los treinta días siguientes a la

⁹⁷ Modificado por Ley N° 2421/04 “Nuevo Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal. Texto anterior: *Vigencia y publicidad - Las reglamentaciones y demás disposiciones administrativas de carácter general se aplicarán desde el día siguiente al de su publicación en dos diarios de circulación nacional o desde la fecha posterior a su publicación que ellas mismas indiquen; cuando deban ser cumplidas exclusivamente por los funcionarios, se aplicarán desde la fecha antes mencionada o de su notificación a éstos.*

Cuando la administración tributaria cambie de interpretación o criterio, no procederá la aplicación con efecto retroactivo de la nueva interpretación o criterio.

fecha de vigencia de la presente Ley. Se presumirá que los interesados que no formulen las consultas dentro de dicho plazo han perdido interés en la cuestión planteada, quedando cualquier respuesta anterior emitida a favor de los mismos automáticamente derogada a partir del vencimiento del plazo.

Cuando la Administración Tributaria cambie de interpretación, o criterio no procederá la aplicación con efecto retroactivo de la nueva interpretación o criterio.

Además de la mencionada publicación la Administración dispondrá de una página web en la que regularmente incorporará:

- a) Las normas y demás disposiciones de carácter general.
- b) Las respuestas a las consultas vinculantes o no vinculantes.
- c) Las resoluciones administrativas recaídas en los sumarios administrativos.
- d) La lista de los contribuyentes que no sean personas físicas y sus respectivos RUC.
- e) Los lugares habilitados para el pago de tributos.
- f) Los lugares habilitados para la recepción de declaraciones juradas.

g) La lista de los comercios inhabilitados por sanciones tributarias.

h) El calendario impositivo de pagos.

i) Los formularios a ser utilizados para las distintas actuaciones tributarias.

j) La lista de los contribuyentes con los montos pagados por cada impuesto.

k) La lista de los contribuyentes morosos cuando la mora exceda de noventa días.

l) La lista de los beneficiarios de exoneraciones fiscales, por regímenes especiales con la cuantificación, estimada o real del sacrificio fiscal.

m) Los nombres y cargos de todos los funcionarios de la administración tributaria.

n) Los resultados de las fiscalizaciones e intervenciones de la Administración Tributaria que se encuentren firmes y ejecutoriados.

o) Los pedidos de devolución de crédito tributario del exportador, con indicación del número de la solicitud, el nombre del exportador, el monto solicitado, indicando por separado aquellos con garantía bancaria.

p) Los pedidos de devolución de crédito tributario del exportador con

documentación observada por la Administración, con indicación del número asignado al expediente, el nombre del exportador y el monto pendiente de decisión.

q) Otra información que sienta las bases para una mayor transparencia.

En la difusión de las resoluciones dictadas en las consultas vinculantes o no vinculantes y en las resoluciones recaídas en los sumarios administrativos no se identificará al sujeto pasivo.

La página web deberá estar en servicio dentro de los treinta días de entrada en vigencia de esta Ley y contener toda la información desde el inciso a) hasta el inciso p) en un plazo que no excederá de doce meses de la entrada en vigencia de la presente Ley. Se mantendrá actualizada periódicamente y la información incorporada a la página no podrá tener un atraso de más de sesenta días.

En todos los casos, prevalecerá toda la información publicada en la Gaceta Oficial.”

FACULTADES DE FISCALIZACION Y CONTROL⁹⁸

Art.189⁹⁹ FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN. La

⁹⁸ Véase el capítulo V de la Ley 2421/04 “DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL”

⁹⁹Modificado por Ley 2421/04 “De reordenamiento administrativo y de adecuación fiscal” Texto anterior: *FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN: La Administración Tributaria dispondrá de las más amplias facultades de administración y control y especialmente podrá:1) Dictar normas relativas a la forma y condiciones a las que se ajustarán los administrados en materia de documentación y registro de operaciones, pudiendo incluso habilitar o visar libros y comprobantes de venta o compra, en su caso, para las operaciones vinculadas con la tributación y formularios para las declaraciones juradas y pagos.2) Exigir de los contribuyentes que lleven libros,*

Administración Tributaria dispondrá de las más amplias facultades de administración y control y especialmente podrá:

archivos, registros o emitan documentos especiales o adicionales de sus operaciones pudiendo autorizar a determinados administrados para llevar una contabilidad simplificada y también eximirlos de la emisión de ciertos comprobantes.3) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de sus libros y documentos vinculados a la actividad gravada, así como requerir su comparencia para proporcionar informaciones.4) Incautar o retener, previa autorización judicial por el término de hasta 30 (treinta) días prorrogables por una sola vez, por el mismo modo los libros, archivos, documentos, registros manuales o computarizados, así como tomar medidas de seguridad para su conservación cuando la gravedad del caso lo requiera. La autoridad judicial competente será el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial de Turno, que deberá expedirse dentro del plazo perentorio de 24 (veinticuatro) horas. Resolución de la que podrá recurrirse con efecto suspensivo.5) Requerir informaciones a terceros relacionados con hechos que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como exhibir documentación relativa a tales situaciones y que se vincule con la tributación. No podrá exigirse informe de: a- Las personas que por disposición legal expresa puedan invocar el secreto profesional, incluyendo la actividad bancaria. b- Los Ministros del culto, en cuanto a los asuntos relativos al ejercicio de su ministerio. c- Aquellos cuya declaración comportará violar el secreto de la correspondencia epistolar o de las comunicaciones en general.6) Constituir al inspeccionado en depositario de mercaderías y de los libros contables e impositivos, documentos o valores de que se trate, en paquetes sellados, lacrados o precintados y firmados por el funcionario, en cuyo caso aquél asumirá las responsabilidades legales del depositario. El valor de las mercaderías depositadas podrá ser sustituido por fianza u otra garantía a satisfacción del órgano administrativo. Si se tratase de mercaderías, valores fiscales falsificados o reutilizados, o del expendio y venta indebida de valores fiscales o en los casos en que el inspeccionado rebusare de hacerse cargo del depósito, los valores, documentos o mercaderías deberán custodiarse en la Administración otorgándose los recibos correspondientes.7) Practicar inspecciones en locales ocupados por los contribuyentes, responsables o terceros. Si estos no dieren su consentimiento para el efecto, en todos los casos deberá requerirse orden judicial de allanamiento de acuerdo con el derecho común. La autoridad judicial competente será el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial de Turno, el cual deberá expedir el mandamiento, si procediere, dentro del término perentorio de 24 (veinticuatro) horas de haberse formulado el pedido.8) Controlar la confección de inventario, confrontar el inventario con las existencias reales y confeccionar inventarios.9) Citar a los contribuyentes y responsables, así como a los terceros de quienes se presume que han intervenido en la comisión de las infracciones que se investigan, para que contesten o informen acerca de las preguntas o requerimientos que se les formulen, levantándose el acta correspondiente firmada o no por el citado. Para el cumplimiento de todas sus atribuciones, la Administración podrá requerir la intervención del Juez competente y éste, el auxilio de la fuerza pública, la que deberá prestar ayuda en forma inmediata, estando obligada a proporcionar personal necesario para cumplir las tareas requeridas.10) Suspender las actividades del contribuyente hasta por el término de 3 (tres) días hábiles, prorrogables por un período igual previa autorización judicial, cuando se verifique cualquiera de los casos previstos en los numerales 1, 4, 6, 7, 8, 10, 11, 13 y 14 del Art. 174° de la presente Ley, a los efectos de fiscalizar exhaustivamente el alcance de las infracciones constatadas y de otros casos de presunciones de defraudación, cuando tal clausura del local sea necesario para el cumplimiento de la fiscalización enunciada precedentemente. Durante el plazo de la medida el o los locales del contribuyente no podrán abrir sus puertas al público, haciéndose constar esta circunstancia en la entrada o entradas de los mismos. La autoridad judicial competente será el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial de Turno de la Circunscripción de Asunción, el cual deberá resolver, si procediere, dentro de 24 (veinticuatro) horas de haberse formulado el pedido. La prórroga será concedida si la Administración presenta al Juzgado evidencias de la constatación de otras infracciones de los casos de presunciones de defraudación denunciados al solicitar la autorización, incluso cuando las nuevas infracciones constatadas se refieran a los mismos casos siempre que se traten de hechos distintos. La petición será formulada por la Administración Tributaria y la decisión judicial ordenando la suspensión será apelable dentro del plazo de 48 (cuarenta y ocho) horas, la que deberá ser otorgada sin más trámite y al solo efecto devolutivo. Para el cumplimiento de la medida decretada se podrá requerir el auxilio de la fuerza pública, y en caso de incumplimiento será considerado desacato”.

1) Dictar normas relativas a la forma y condiciones a las que se ajustarán los administrados en materia de documentación y registro de operaciones, pudiendo incluso habilitar o visar libros y comprobantes de venta o compra, en su caso, para las operaciones vinculadas con la tributación y formularios para las declaraciones juradas y pagos.

2) Exigir de los contribuyentes que lleven libros, archivos, registros o emitan documentos especiales o adicionales de sus operaciones pudiendo autorizar a determinados administrados para llevar una contabilidad simplificada y también eximirlos de la emisión de ciertos comprobantes.

3) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de sus libros y documentos vinculados a la actividad gravada, así como requerir su comparecencia para proporcionar informaciones.

4) Incautar o retener, previa autorización judicial por el término de hasta treinta días prorrogables por una sola vez, por el mismo modo los libros, archivos, documentos, registros manuales o computarizados, así como tomar medidas de seguridad para su conservación cuando la gravedad del caso lo requiera. La autoridad judicial competente será el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial de turno que deberá expedirse dentro del plazo perentorio de veinticuatro horas. Resolución de la que podrán recurrirse con efecto suspensivo.

- 5) Requerir informaciones a terceros relacionados con hechos que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como exhibir documentación relativa a tales situaciones y que se vincule con la tributación.

No podrán exigirse informe de:

- a) Las personas que por disposición legal expresa puedan invocar el secreto profesional incluyendo la actividad bancaria.
 - b) Los ministros del culto, en cuanto a los asuntos relativos al ejercicio de su ministerio.
 - c) Aquellos cuya declaración comportará violar el secreto de la correspondencia epistolar o de las comunicaciones en general.
- 6) Constituir al inspeccionado en depositario de mercaderías y de los libros contables e impositivos, documentos o valores de que se trate, en paquetes sellados, lacrados o precintados y firmados por el funcionario, en cuyo caso aquel asumirá las responsabilidades legales del depositario.

El valor de las mercaderías depositadas podrá ser sustituido por fianza u otra garantía a satisfacción del órgano administrativo.

Si se tratare de mercaderías, valores fiscales falsificados o reutilizados, o del expendio y venta indebido de valores fiscales o en los casos en que el inspeccionado rehusare de hacerse cargo del depósito, los valores, documentos o mercaderías deberán custodiarse en la Administración otorgándose los recibos correspondientes.

7) Practicar inspecciones en locales ocupados por los contribuyentes, responsables o terceros. Si éstos no dieren su consentimiento para el efecto, en todos los casos deberá requerirse orden judicial de allanamiento de acuerdo con el derecho común. La autoridad judicial competente será el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial de turno, el cual deberá expedir en mandamiento, si procediere, dentro del término perentorio de veinticuatro horas de haberse formulado el pedido.

8) Controlar la confección de inventario, confrontar el inventario con las existencias reales y confeccionar inventarios.

9) Citar a los contribuyentes y responsables, así como a los terceros de quienes se presume que han intervenido en la comisión de las infracciones que se investigan, para que contesten o informen acerca de las preguntas o requerimientos que se les formulen, levantándose el acta correspondiente firmada o no por el citado.

10) Suspender las actividades del contribuyente, hasta por el término de tres días hábiles, prorrogable por un período igual

previa autorización judicial, cuando se verifique cualquiera de los casos previstos en los numerales 1), 4), 6), 7), 10), 11), 13) y 14) del Artículo 174 de la presente Ley, a los efectos de fiscalizar exhaustivamente el alcance de las infracciones constatadas y de otros casos de presunciones de defraudación, cuando tal clausura del local sea necesario para el cumplimiento de la fiscalización enunciada precedentemente.

Durante el plazo de la medida el o los locales del contribuyente no podrán abrir sus puertas al público, haciéndose constar de esa circunstancia en la entrada o entradas de los mismos. La autoridad judicial competente será el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial de Turno de la Circunscripción de Asunción, el cual deberá resolver, si procediere, dentro de veinticuatro horas de haberse formulado el pedido. La prórroga será concedida si la Administración presenta al Juzgado evidencias de la constatación de otras infracciones de los casos de presunciones de defraudación denunciados al solicitar la autorización, incluso cuando las nuevas infracciones constatadas se refieran a los mismos casos siempre que se traten de hechos distintos.

La petición será formulada por la Administración Tributaria y la decisión judicial ordenando la suspensión será apelable dentro del plazo de cuarenta y ocho horas, la que deberá ser otorgada sin más trámite y al solo efecto devolutivo.

Para el cumplimiento de la medida decretada se podrá requerir el auxilio de la fuerza

pública, y en caso de incumplimiento será considerado desacato.

11) Solicitar a la autoridad judicial competente el acceso a información privada de los contribuyentes en poder de instituciones públicas nacionales, cuando ello sea necesario para la aplicación de las disposiciones de la presente Ley. Las informaciones así obtenidas serán mantenidas en secreto, y sólo serán comunicadas a las autoridades tributarias y a los órganos y los tribunales administrativos y judiciales para el cumplimiento de sus funciones.

En el caso de que la información esté en poder de autoridades públicas extranjeras o internacionales, el acceso a la misma se regirá por los tratados internacionales suscriptos entre los países involucrados y la República del Paraguay.

Para el cumplimiento de todas sus atribuciones, la Administración podrá requerir la intervención del Juez competente y éste, el auxilio de la fuerza pública, la que deberá prestar ayuda en forma inmediata estando obligada a proporcionar el personal necesario para cumplir las tareas requeridas.”

CAPITULO VI

DEBERES DE LA ADMINISTRACION

Art. 190 **SECRETO DE LAS ACTUACIONES** - Las declaraciones, documentos, informaciones, o denuncias que la Administración reciba y

obtenga tendrán carácter reservado y sólo podrán ser utilizados, para los fines propios de la Administración.

Los funcionarios de ésta no podrán, bajo pena de destitución y sin perjuicio de su responsabilidad personal, civil y o penal, divulgar a terceros en forma alguna datos contenidos en aquéllas. El mismo deber de reserva pesará sobre quienes no perteneciendo a la Administración Tributaria, realicen para ésta trabajos o procesamientos automáticos de datos u otras labores que importan el manejo de material reservado de la administración tributaria.

Las informaciones comprendidas en este Art., sólo podrán ser proporcionadas a los órganos jurisdiccionales que conocen los procedimientos sobre tributos y su cobro, infracciones fiscales, débitos comunes, pensiones alimenticias y causas de familia o matrimoniales, cuando entendieran que resulta imprescindible para el cumplimiento de sus fines y lo soliciten por resolución fundada. Sobre la información así proporcionada regirá el mismo secreto y sanciones establecidas en el párrafo segundo.

Art. 191 ACCESO A LAS ACTUACIONES - Los interesados o sus representantes, mandatarios y sus abogados tendrán acceso desde el inicio de las actuaciones de la Administración Tributaria que a ellos conciernen, y podrán consultar o examinar los expedientes respectivos y solicitar a su costa copias o fotocopias autenticadas, debiendo acreditar al efecto su calidad e identidad.

CAPITULO VII

DEBERES DE LOS ADMINISTRADOS

Art. 192 OBLIGACIONES DE CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES - Los contribuyentes y responsables, aún los expresamente exentos están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización y control que realice la administración y en especial deberán:

1) Cuando lo requieran las leyes, los reglamentos o las disposiciones de carácter general dictadas por la Administración Tributaria:

a) Llevar los libros, archivos y registros y emitir los documentos y comprobantes, referentes a las actividades y operaciones en la forma y condiciones que establezcan dichas disposiciones.

b) Inscribirse en los registros pertinentes, a los que aportarán los datos necesarios y comunicarán oportunamente sus modificaciones.

c) Presentar las declaraciones que correspondan.

2) Conservar en forma ordenada y mientras el tributo no esté prescrito, los libros de comercio, y registros especiales, y los documentos de las operaciones y situaciones que constituyan hechos gravados.

3) Facilitar a los funcionarios autorizados por

la Administración las inspecciones o verificaciones en los establecimientos, oficinas, depósitos, buques, aeronaves, y otros medios de transporte.

4) Presentar o exhibir a los funcionarios autorizados por la Administración las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de adquisición de mercaderías relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.

5) Concurrir a las oficinas de la Administración cuando su presencia sea requerida.

6) Ajustar los sistemas de contabilidad y de confección y evaluación de inventarios a las normas impartidas por la Administración Tributaria y, en subsidio a sistemas contables adecuados que se conformen a la legislación tributaria.

7) Comunicar el cese del negocio o actividad dentro de los treinta (30) días posteriores a la fecha de dicho cese, presentando una declaración jurada tributaria, el balance final y el comprobante de pago de los tributos adeudados, si procediere, en el término posterior que establezca la Administración.

Art. 193 PERSONAS OBLIGADAS Los deberes formales deben ser cumplidos:

1) Por la mismas personas físicas.

2) En el caso de personas jurídicas,

por sus representantes legales o convencionales.

3) En el caso de entidades sin personería jurídica, por la persona que administre los bienes.

4) En el caso de sociedades conyugales, núcleos familiares, sucesiones y fideicomisos, por sus representantes, administradores, albaceas, fiduciarios o personas que designen los componentes del grupo y en su defecto por cualquiera de los interesados.

CERTIFICADO DE CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Art. 194¹⁰⁰ RÉGIMEN DE CERTIFICADOS. Establécese un régimen de certificado de no adeudar tributos y accesorios para los contribuyentes y responsables que administra la Subsecretaría de Estado de

¹⁰⁰Modificado por Ley N° 2421/04 "DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL" RÉGIMEN DE CERTIFICADOS - Establécese un régimen de certificado de no adeudar tributos y accesorios para los contribuyentes y responsables que administra la Sub-Secretaría de Estado de Tributación. Será obligatoria su obtención previo a la realización de los siguientes actos: a) obtener patentes municipales en general. b) suscribir escritura pública de constitución o cancelación de hipotecas en el carácter de acreedor. c) presentaciones a licitaciones públicas o concursos de precios. d) obtención y renovación de créditos de entidades de intermediación financiera. e) enajenación de inmuebles, automóviles y demás bienes del activo fijo que establezca la reglamentación. El certificado, al solo efecto de lo dispuesto en el párrafo siguiente, acreditará que sus titulares han satisfecho el pago de los tributos exigibles al momento de su solicitud. El incumplimiento de dicha exigencia impedirá la inscripción de los actos registrables y generará responsabilidad solidaria de las partes otorgantes, así como también la responsabilidad subsidiaria de los escribanos públicos actuantes, respecto de las obligaciones incumplidas. La Administración deberá expedir dicho certificado en un plazo no mayor de cinco (5) días hábiles a contar del siguiente al de su solicitud. En caso de no expedirse en término, el interesado podrá sustituir dicho comprobante con la copia sellada de la solicitud del certificado y constancia notarial de la no expedición del mismo en término. La Administración reglamentará el funcionamiento del presente régimen. En caso de controversia en sede administrativa o jurisdiccional el certificado deberá emitirse con constancia de la misma, lo cual no impedirá la realización de los actos referidos.

Tributación.

Será obligatoria su obtención previo a la realización de los siguientes actos:

- a) Obtener patentes municipales en general.
- b) Suscribir escritura pública de constitución o cancelación de hipotecas en el carácter de acreedor.
- c) Presentaciones a licitaciones públicas o concursos de precios.
- d) Obtención y renovación de créditos de entidades de Intermediación financiera.
- e) Adquisición y enajenación de inmuebles y automotores.
- f) Obtención de pasaporte.

El certificado al solo efecto de lo dispuesto en el párrafo siguiente acreditará que sus titulares han satisfecho el pago de los tributos exigibles al momento de la solicitud.

El incumplimiento de dicha exigencia impedirá la inscripción de los actos registrables y generará responsabilidad solidaria de las partes otorgantes, así como también la responsabilidad subsidiaria de los escribanos públicos actuantes, respecto de las obligaciones incumplidas.

La Administración deberá expedir dicho certificado en un plazo no mayor de cinco días hábiles a contar del siguiente al de su solicitud. En caso de no expedirse en término, el interesado podrá sustituir dicho comprobante con la copia sellada de la solicitud del certificado y constancia notarial de la no expedición del mismo en término.

En caso de controversia en sede administrativa o jurisdiccional el certificado deberá emitirse con constancia de la misma, lo cual no impedirá la realización de los actos referidos.

La Administración reglamentará el funcionamiento del presente régimen. Dispondrá asimismo la fecha de su entrada en vigencia. Hasta dicha fecha para la realización de los actos enumerados en el presente artículo, se requerirá la presentación de la copia certificada de la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al mes precedente y del Impuesto a la Renta, cuando corresponda, del último ejercicio fiscal para el cual el plazo de presentación a la Administración ya venció.”

CAPITULO VIII

DEBERES DE LOS FUNCIONARIOS

Art. 195 **INFORMACIÓN Y CONTROL DE ENTES PÚBLICOS** - Los funcionarios de los organismos y entidades públicas están obligados a proporcionar a la Administración

Tributaria toda la información que le sea solicitada para la fiscalización y control de los tributos. Los titulares de Registros Públicos deberán comunicar a la Administración Tributaria información sobre los actos o contratos que ante ellos se celebren o cuyo registro se les solicite, que tengan incidencia en materia tributaria.

En los contratos por licitaciones, concursos de precios o propuestas públicas, el funcionario competente deberá dejar constancia de que el contestante oferente o perceptor ha exhibido el certificado a que se refiere el artículo anterior.

CAPITULO IX

ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTO GENERAL DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

- Art. 196 **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. La Administración Tributaria podrá convalidar los actos anulables y subsanar los vicios de que adolezcan, a menos que se hubiere interpuesto recursos jurisdiccionales en contra de ellos.
- Art. 197 **COMPARECENCIA** - Los interesados podrán actuar personalmente o por medio de representantes o mandatarios, constituidos por documento público o privado. Se aceptará la comparecencia sin que se acompañe o pruebe el título de la representación, pero deberá exigirse que se acredite la

representación o que se ratifique por el representado lo actuado dentro del plazo de quince (15) días hábiles, prorrogable por igual término, bajo apercibimiento de tenérsele por no presentado.

Deberá actuarse personalmente cuando se trate de prestar declaración ante los órganos administrativos o jurisdiccionales.

Art. 198 CONSTITUCIÓN DE DOMICILIO - En su primera gestión los interesados deberán constituir domicilio acorde al artículo 172.

La fecha de presentación se anotará en el escrito y se otorgará en el acto constancia oficial al interesado si éste lo solicita.

Podrá designarse un domicilio especial, con validez sólo para la respectiva tramitación administrativa.

Art. 199 ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - Las actuaciones y procedimientos de la Administración deberán practicarse en días y horas hábiles, según las disposiciones comunes, a menos que por la naturaleza de los actos o actividades deban realizarse en días y horas inhábiles.

Art. 200¹⁰¹ NOTIFICACIONES PERSONALES. Las

¹⁰¹Modificado por Ley N° 2421/04 "DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL" NOTIFICACIONES PERSONALES: *Las resoluciones que determinen tributos, impongan sanciones, decidan recursos, decreten la apertura a prueba, y, en general, todas aquellas que causen gravamen irreparable, serán notificadas personalmente al interesado en la oficina o en el domicilio constituido en el expediente, y a falta de éste, en el domicilio fiscal. Las notificaciones personales se practicarán directamente al interesado con la firma del mismo en el expediente, personalmente o por cédula courier, o telegrama colacionado. Se tendrá por hecha la notificación en la fecha en que se haga constar la comparecencia o incomparecencia en el expediente, si se hubieren fijado días de notificaciones. Igualmente, en la fecha en que se reciba el aviso de retorno, colacionado, debiendo agregarse al expediente las respectivas constancias. Si la notificación se efectuare en día inhábil o en días en que la Administración Tributaria no desarrolle*

resoluciones expresas o fictas que determinen tributos, impongan sanciones administrativas, decidan recursos, decreten la apertura a prueba y, en general todas aquellas que causen gravamen irreparable, serán notificadas personalmente o por cédula al interesado en el domicilio constituido en el expediente y, a falta de éste, en el domicilio fiscal o real.

Las notificaciones personales se practicarán directamente al interesado con la firma del mismo en el expediente, personalmente o por cédula, courier, telegrama colacionado. Se tendrá por practicada la notificación en la fecha en que se haga constar la comparecencia o incomparecencia en el expediente, si se hubieren fijado días de notificaciones.

Igualmente, en la fecha en que se reciba el aviso de retorno del colacionado, deberá agregarse al expediente las respectivas constancias. Si la notificación se efectuare en día inhábil o en días en que la Administración Tributaria no desarrolle actividad, se entenderá realizada en el primer día hábil siguiente.

En caso de ignorarse el domicilio, se citará a la parte interesada por edictos publicados por cinco días consecutivos en un diario de gran difusión, bajo apercibimiento de que si

actividad, se entenderá realizada en el primer día hábil siguiente. En caso de ignorarse el domicilio, se citará a la parte interesada por edictos publicados en cinco días consecutivos en un diario de gran difusión, bajo apercibimiento de que si no compareciere sin justa causa se proseguirá al procedimiento sin su comparecencia. Existirá notificación tácita cuando la persona a quien ha debido notificarse una actuación, efectúa cualquier acto o gestión que demuestre o suponga su conocimiento.

no compareciere sin justa causa se proseguirá el procedimiento sin su comparecencia.

Existirá notificación tácita cuando la persona a quien ha debido notificarse una actuación, efectúa cualquier acto o gestión que demuestre o suponga su conocimiento.”

Art. 201 NOTIFICACIONES POR NOTA - Las resoluciones no comprendidas en el inciso primero del artículo anterior se notificarán en la oficina. Si la notificación se retardara cinco días hábiles por falta de comparecencia del interesado, se tendrá por hecha a todos los efectos, poniéndose la respectiva constancia en el expediente. El mismo procedimiento se aplicará en la notificación de todas las resoluciones cuando el interesado no hubiere cumplido con lo dispuesto en el Art. 219, excepto con relación a las resoluciones que determinen tributos o impongan sanciones, las que se notificarán personalmente, de acuerdo a lo previsto en el artículo anterior.

Art. 202 MEDIOS Y TÉRMINO DE PRUEBA - Cuando existieren hechos sustanciales, pertinentes y controvertidos, la Administración Tributaria concederá al interesado un término de prueba, no fatal ni perentorio, señalando su plazo de duración, la materia de prueba y el procedimiento para producirla. En los asuntos de puro derecho se prescindirá del término de prueba, sea de oficio o a petición de parte.

Las pruebas documentales podrán sin embargo, acompañarse conjuntamente con la

presentación o petición inicial.

Serán admisibles todos los medios de pruebas aceptados en derecho, compatibles con la naturaleza de estos procedimientos administrativos, con excepción de la absolución de posiciones de funcionarios y empleados de la Administración Tributaria.

Art. 203 IMPULSIÓN Y PRUEBA DE OFICIO La Administración Tributaria impulsará de oficio el procedimiento y podrá ordenar medidas o pruebas para mejor proveer.

Art. 204 ALEGATOS Vencido el término de prueba o producida la ordenada por parte de la Administración Tributaria, el interesado podrá presentar, dentro del plazo de diez (10) días perentorios un memorial sobre las conclusiones del caso.

Art. 205 RESOLUCIONES La Administración Tributaria deberá pronunciarse dentro del plazo de diez (10) días, contados desde que el asunto queda en estado de resolver lo cual ocurrirá vencido el plazo para presentar el memorial a que refiere el artículo anterior o cuando hayan concluido las actuaciones administrativas en que no haya lugar al diligenciamiento de prueba.

Los pronunciamientos, en cuanto corresponda, deberán ser fundados en los hechos y en el derecho, valorar la prueba producida y decidir las cuestiones planteadas en el procedimiento o actuación.

Además deberán cumplir con los requisitos

formales de fecha y lugar de emisión, individualización del interesado y del funcionario que la dicta.

Vencido el plazo señalado en el párrafo 1o. de este Art., sin que hubiere pronunciamiento, se presume que hay denegatoria tácita, pudiendo los interesados interponer los recursos o acciones que procedieren.

El vencimiento del plazo a que refiere este artículo, no exime al órgano competente para dictar el acto.

DECLARACIONES JURADAS DE LOS PARTICULARES Y DETERMINACION TRIBUTARIA POR LA ADMINISTRACION

Art. 206 DEBER DE INICIATIVA Ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y responsables deberán cumplir dicha obligación por sí cuando no corresponda la intervención del organismo recaudador. Si ésta correspondiere, deberán denunciar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo.

Art. 207 DECLARACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES Las declaraciones de los contribuyentes y responsables tendrán el carácter de juradas y deberán:

A) Contener todos los elementos y datos necesarios para la liquidación, determinación y fiscalización del tributo, requeridos por ley, reglamento o resolución del órgano

de la Administración recaudador.

B) Coincidir fielmente con la documentación correspondiente.

C) Acompañarse con los recaudos que la ley o el reglamento indiquen o autoricen a exigir.

D) Presentarse en el lugar y fecha que establezca la ley o el reglamento.

Los interesados que suscriban las declaraciones serán responsables de su veracidad y exactitud.

Art. 208 **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.

DETERMINACIÓN¹⁰²

Art. 209 **DETERMINACIÓN TRIBUTARIA** - La determinación es el acto administrativo que declara la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

Art. 210 **PROCEDENCIA DE LA DETERMINACIÓN.** La

¹⁰² Véase comentario de la Dra. Nora Ruotti Cosp en el punto “Algunas reflexiones sobre el caso PASEX desde la óptica Tributaria”

determinación procederá en los siguientes casos:

- a) Cuando la ley así lo establezca.
- b) Cuando las declaraciones no sean presentadas.
- c) Cuando no se proporcionen en tiempo y forma las reliquidaciones, aclaraciones o ampliaciones requeridas.
- d) Cuando las declaraciones, reliquidaciones, aclaraciones o ampliaciones presentadas ofrecieren dudas relativas a su veracidad o exactitud.
- e) Cuando las declaraciones, reliquidaciones, aclaraciones o ampliaciones presentadas ofrecieren dudas relativas a su veracidad o exactitud.

Art. 211 DETERMINACIÓN SOBRE BASE CIERTA Y DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA
La determinación tributaria debe realizarse aplicando los siguientes sistemas:

- 1) Sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos existentes que permiten conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma.
- 2) Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación o conexión con el hecho generador de la

obligación tributaria permitan inducir o presumir la existencia y cuantía de la obligación.

Entre otros hechos y circunstancias podrá tenerse en cuenta ciertos indicios o presunciones que permiten estimar la existencia y medida de la obligación tributaria, como también los promedios, índices, coeficientes generales y relaciones relativas a ventas, ingresos, utilidades u otros factores que a tal fin establezca la Administración Tributaria en relación a explotaciones o actividades del mismo género.

3) Sobre base mixta, en parte sobre base cierta y en parte sobre base presunta. A este efecto se podrá utilizar en parte la información contable del contribuyente y rechazarla en otra, según el mérito o grado de confiabilidad que ella merezca.

La determinación sobre base presunta sólo procede si el sujeto pasivo no proporciona los elementos de juicio necesarios y confiables para practicar la determinación sobre base cierta y la Administración Tributaria no pudiere o tuviere dificultades para acceder a los mismos. Lo expresado en último término en ningún caso implica que la Administración Tributaria deba suplir al contribuyente o responsable en el cumplimiento de sus obligaciones sustanciales y formales. La determinación sobre base presunta no podrá ser impugnada en base a hechos que se hayan ocultado a la Administración Tributaria, o no se hubieren exhibido al ser requerido con término prudencial.

En todo caso subsiste la responsabilidad

del obligado por las diferencias en más que puedan corresponder respecto de la deuda realmente generada.

Art. 212 PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA¹⁰³ La determinación de oficio de la obligación tributaria, sobre base cierta, sobre base presunta o mixta, en los casos previstos en los literales B a F del Art. 231 estará sometida al siguiente procedimiento administrativo.

1) Comprobada la existencia de adeudos tributarios o reunidos los antecedentes que permitan presumir su existencia, se redactará un informe pormenorizado y debidamente fundado por funcionario competente, en el cual se consignará la individualización del presunto deudor, los tributos adeudados y las normas infringidas.

2) Si el o los presuntos deudores participaran de las actuaciones se levantará acta y estos deberán firmarla, pudiendo dejar las constancias que estimen convenientes; si se negaren o no pudieren firmarla, así lo hará constar el funcionario actuante. Salvo por lo que el o los imputados declaren, su firma del acta no implicará otra evidencia que la de haber estado presente o participado de las actuaciones de los funcionarios competentes que el acta recoge. En todo caso el acta hará plena fe de la actuación, mientras no se pruebe su falsedad o inexactitud.

3) La Administración Tributaria dará traslado

¹⁰³Véase comentario de la Dra. Nora Ruoti Cosp en el punto “Algunas reflexiones sobre el caso PASEX desde la óptica Tributaria”

de las actuaciones al administrado por el término de diez (10) días, permitiéndole el acceso a todas las actuaciones administrativas referentes al caso. Podrá requerírsele también que dentro del mismo plazo, presente la declaración omitida o rectifique, aclare o amplíe la ya presentada. Si la nueva declaración presentada fuere satisfactoria, procederá de inmediato la Administración Tributaria al cobro del impuesto declarado y se pondrá término a este procedimiento.

4) En el término de traslado, prorrogable por un término igual, el contribuyente o responsable deberá formular sus descargos, dar respuestas o cumplir con los expresados requerimientos y presentar u ofrecer las pruebas.

5) Recibida la contestación, si procediere se abrirá un término de prueba de hasta (15) quince días, prorrogable por igual término, pudiendo además la Administración Tributaria ordenar de oficio o a petición de parte el cumplimiento de medidas para mejor proveer dentro del plazo que ella señale.

6) Si el contribuyente o responsable manifiestan su conformidad con las impugnaciones o cargos, se dictará sin más trámite el acto de determinación. Lo mismo en caso de no verificarse el cobro a que refiere el numeral 3) .

7) Vencidos los plazos para las pruebas y medidas para mejor proveer, el interesado podrá presentar un memorial de conclusiones dentro del plazo perentorio de diez (10) días.

8) Vencido el plazo del numeral anterior, la Administración Tributaria deberá dentro del plazo de diez (10) días dictar el acto de determinación.

El procedimiento descrito puede tramitarse conjuntamente con el previsto por el Art. 246 para la aplicación de sanciones y culminar en una única resolución.

Art. 213 PRESUNCIONES ESPECIALES A efectos de la determinación de deudas por concepto de tributo o tributos regirán las siguientes presunciones, que admitirán prueba en contrario, para los casos y con los efectos especificados en cada numeral:

1) Cuando se constaten omisiones en los registros de ventas e ingresos en dos meses consecutivos o en cuatro meses cualesquiera de un año calendario o ejercicio comercial ya transcurrido, se incrementará el total de ventas o ingresos declarados en el año o ejercicio, en la proporción que las omisiones constatadas en esos meses guarden con las ventas o ingresos declarados en ellos. Lo mismo se aplicará si en un mes se constata omisiones que superen el 10% (diez por ciento) de las ventas o ingresos registrados en ese mismo mes. En ambos casos el incremento se considerará utilidad del año o ejercicio.

2) Cuando se constaten omisiones en el registro de compras o de gastos en dos meses consecutivos o en cuatro meses cualesquiera del año calendario o ejercicio comercial ya transcurrido, se incrementará el total de ventas o ingresos declarados en el año o

ejercicio en la misma proporción que las omisiones constatadas en esos períodos guarden con las compras o gastos registrados en esos mismos meses. El referido incremento se considerará utilidad del año o ejercicio.

3) Si se comprueba la existencia de bienes de activo fijo no registrados, omisiones o falseamiento en la registración de las inversiones, se presumirá que se ha realizado como consecuencia de la omisión o falseamiento de ventas o ingresos; presumiéndose que se han producido en el año o ejercicio anterior a aquél en que se descubre la omisión, debiendo incrementar las utilidades y las ventas de dicho año o ejercicio, en el monto de las omisiones de las inversiones o mayor patrimonio detectado.

Si se comprueba la desaparición de bienes de activo fijo se estará a lo que dispone el numeral 1o. para los casos de constatación de omisión de registros de ventas.

4) Si se comprobare una existencia menor de mercaderías que las que figuran registradas en el inventario, se estará a lo que se dispone en el numeral 1o. para los casos de constatación de omisión del registro de ventas. Si se comprobare una existencia mayor de mercaderías que las que figuran en el inventario, se estará a lo que se establece en el numeral 3o., párrafo primero.

Art. 214 NO ACUMULACIÓN DE PRESUNCIONES En caso de que la aplicación de las presunciones legales especiales de lugar a la posibilidad de que los resultados de unas estén comprendidos también en otras, no se

acumulará la aplicación de todas ellas, sino que sólo se aplicará la que determine el monto mayor de base imponible.

Art. 215 REQUISITOS FORMALES DEL ACTO DE DETERMINACIÓN El acto de determinación de oficio de la obligación tributaria deberá contener las siguientes constancias:

- 1) Lugar y fecha.
- 2) Individualización del órgano que emite el acto y del contribuyente o responsable.
- 3) Indicación de los tributos adeudados y períodos fiscales correspondientes.
- 4) Apreciación y valoración de los descargos, defensas y pruebas.
- 5) Fundamentos de hecho y derecho de la determinación.
- 6) Presunciones legales especiales, si la determinación se hubiere hecho sobre esa base.
- 7) Montos determinados y discriminados por concepto de tributos, intereses, multas, recargos, así como los períodos que comprenden los cálculos.
- 8) Orden de que se notifique el acto de determinación.
- 9) Firma del funcionario competente.

Art. 216 REVOCABILIDAD DEL ACTO DE DETERMINACIÓN DENTRO DEL TÉRMINO DE PRESCRIPCIÓN La Administración Tributaria podrá redeterminar de oficio sobre base cierta la obligación tributaria que hubiere determinado presuntivamente o de acuerdo a presunciones legales especiales. Asimismo, podrá practicar todas las modificaciones, rectificaciones y complementaciones

necesarias a la determinación, en razón de hechos, informaciones o pruebas desconocidas anteriormente o por estar basada la determinación en omisiones, falsedades o en errores de hecho o de derecho. Las modificaciones a los actos de determinación podrán ser en beneficio o en contra de los sujetos pasivos.

PROCEDIMIENTO DE REPETICION DE PAGO INDEBIDO O EN EXCESO

Art. 217 **REPETICIÓN DE PAGO** El Pago indebido o en exceso de tributos, intereses, recargos y multas, dará lugar a repetición.

La devolución de tributos autorizada por leyes o reglamentos, a título de incentivo, franquicia, tributaria o exoneración, estará regida por la ley o el reglamento que la conceda y solo supletoriamente se someterá al presente procedimiento.

Los pagos a cuenta o anticipos excesivos serán devueltos de oficio o de acuerdo a las normas pertinentes.

Art. 218 **PROCEDENCIA DE LA REPETICIÓN DE PAGO**
La repetición procederá tanto cuando el pago se haya efectuado mediante declaración jurada o en cumplimiento a una determinación firme del tributo.

Art. 219 **LEGITIMACIÓN ACTIVA** - La acción de repetición corresponderá a los contribuyentes, responsables o terceros que hubieren realizado el pago considerado indebido o excesivo.

Art. 220 LEGITIMACIÓN ACTIVA EN CASO DE TRASLACIÓN, RETENCIÓN O PERCEPCIÓN DEL TRIBUTO - Las cantidades trasladadas, retenidas o percibidas indebidamente o en exceso a título de impuesto deberán ser ingresadas al Fisco, pudiéndose promover la repetición. Podrá el actor percibir la repetición, si previamente prueba que efectúa la gestión autorizado por quienes soportaron económicamente el gravamen indebido, o bien que restituyó a estos las cantidades respectivas. De lo contrario la repetición deberá hacerse a quien acredite que soportó efectivamente la carga económica del tributo.

Art. 221 CADUCIDAD DE LOS CRÉDITOS CONTRA EL SUJETO ACTIVO - Los créditos y las reclamaciones contra el sujeto activo caducarán a los cuatro (4) años contados desde la fecha en que pudieron ser exigibles.

La caducidad operará por períodos mensuales y su curso se suspenderá por toda gestión fundada del interesado en vía administrativa o jurisdiccional reclamando la devolución o pago de una suma determinada.

Art. 222 COMPETENCIAS Y PROCEDIMIENTO La reclamación se interpondrá ante la Administración Tributaria. Si ésta considera procedente la repetición en vista de los antecedentes acompañados, resolverá acogéndola de inmediato. De lo contrario, fijará un término de quince días para que el actor presente las pruebas. Vencido dicho término si la Administración Tributaria no ordena medidas para mejor proveer, emitirá la

resolución dentro del plazo de treinta (30) días, contados desde el vencimiento del término de prueba o desde que se hubieran cumplido las medidas decretadas, según fuere el caso.

Si no se dictare la resolución dentro del término señalado operará denegatoria ficta, contra la cual se podrán interponer los recursos administrativos correspondientes.

La devolución deberá hacerse en dinero, salvo que procediere la compensación con deudas tributarias, de acuerdo con lo previsto en esta ley.

El Presupuesto General de Gastos de la Nación deberá prever los fondos para la devolución de tributos. La imprevisión no impedirá la devolución, la que deberá realizarse dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la resolución firme que haga lugar a la devolución.

Art. 223 **CONTENIDO Y ALCANCE DE LA RESOLUCIÓN** - Si se acogiere la reclamación, se dispondrá también de oficio la repetición de los intereses, multas o recargos. Asimismo se dispondrá de oficio la repetición de los pagos efectuados durante el procedimiento, que tengan el mismo origen y sean de igual naturaleza que los que motivaron la acción de repetición.

PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACION DE SANCIONES POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS

Art. 224 **COMPETENCIA** - Los procedimientos para sancionar administrativamente las infracciones

tributarias son de la competencia de la Administración Tributaria a través de sus órganos específicos, salvo disposición legal especial que establezca una competencia distinta.

Art. 225 PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE SANCIONES¹⁰⁴. Excepto para la infracción por mora y la suspensión de las actividades del contribuyente, prevista en el Art. 189 numeral 10, la determinación de la configuración de infracciones y la aplicación de las sanciones estará sometida al siguiente procedimiento administrativo:

1) Comprobada la comisión de infracción o reunidos los antecedentes que permitan presumir su comisión, se redactará un informe pormenorizado y debidamente

¹⁰⁴Modificado por LEY N° 170/93 QUE APRUEBA CON MODIFICACIONES EL DECRETO-LEY N° 36 DEL 31 DE MARZO DE 1992, "POR EL CUAL SE DISPONE LA AMPLIACIÓN DE LAS SANCIONES APLICABLES A LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA PREVISTA EN LA LEY N° 125/91". *Texto anterior: PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE SANCIONES* - Excepto para la infracción mora, la determinación de la configuración de infracciones y la aplicación de sanciones estará sometida al siguiente procedimiento administrativo: 1) Comprobada la comisión de infracción o reunidos los antecedentes que permitan presumir su comisión, se redactará un informe pormenorizado y debidamente fundado por funcionario competente de la Administración Tributaria, en la cual se consignará la individualización del presunto infractor o infractores y se describirá la infracción imputada y los hechos u omisiones constitutivos de ella y la norma infringida. 2) Si el o los imputados participaran de las actuaciones se levantará un acta que deberán firmarla pudiendo dejar las constancias que estimen convenientes; si se negaren o no pudieren firmarla así lo hará constar el funcionario actuante. Salvo por lo que el o los imputados declaren, su firma del acta no implicará otra evidencia que la de haber estado presente o participado de las actuaciones de los funcionarios competentes que el acta recoge. En todo caso el acta hará plena fe de la actuación, mientras no se pruebe su falsedad o inexactitud. 3) La Administración Tributaria dará traslado o vista al o los involucrados por el término de diez días (10), de las imputaciones, cargos e infracciones, permitiéndoles el acceso a todas las actuaciones administrativas referentes al caso. 4) En el término de traslado, prorrogable por un término igual el o los involucrados deberán formular sus descargos, dar respuestas y presentar u ofrecer prueba. 5) Recibida la contestación, si procediere, se abrirá un término de prueba de hasta quince (15) días, prorrogables por igual término, pudiendo además la Administración Tributaria ordenar de oficio o a petición de parte del cumplimiento de medidas para mejor proveer dentro del plazo que ella señale. 6) Si el o los imputados manifiestan su conformidad con las imputaciones o cargos, se dictará sin más trámite al acto administrativo correspondiente. 7) Vencidos los plazos para las pruebas y medidas para mejor proveer el interesado podrá presentar un memorial de conclusiones dentro del plazo perentorio de diez (10) días. 8) Vencido el plazo del numeral anterior, la Administración Tributaria deberá dentro del plazo de diez (10) días dictar el acto administrativo correspondiente. El procedimiento descrito puede tramitarse conjuntamente con el previsto por el Art. 233 para la determinación del adeudo por concepto de tributo o tributos y culminar en una única resolución.

fundado por funcionario competente de la Administración Tributaria, en el cual se consignará la individualización del presunto infractor o infractores y se describirá detalladamente la infracción imputada y los hechos u omisiones constitutivos de ella y la norma infringida.

2) Si él o los imputados participaran de las actuaciones se les levantará un acta que deberán firmarla pudiendo dejar las constancias que estimen convenientes; si se negaren o no pudieren firmarla así lo hará constar el funcionario actuante. Salvo por lo que él o los imputados declaren, su firma del acta no implicará otra evidencia que la de haber estado presente o participado de las actuaciones de los funcionarios competentes que el acta recoge. En todo caso el acta hará plena fe de la actuación, mientras no se pruebe su falsedad o inexactitud.

3) La Administración Tributaria dará traslado o vista al o los involucrados por el término de 10 (diez) días, de las imputaciones, cargos e infracciones, permitiéndoles el libre acceso a todas las actuaciones administrativas y antecedentes referentes al caso.

4) En el término de traslado, prorrogable por un período igual el o los involucrados deberán formular sus descargos, y presentar u ofrecer prueba.

5) Recibida la contestación, si procediere, se abrirá un término de prueba de 15

(quince) días, prorrogables por igual término, pudiendo además la Administración Tributaria ordenar de oficio o a petición de parte el cumplimiento de medidas para mejor proveer dentro del plazo que ella señale.

6) Si él o los imputados manifiestan su conformidad con las imputaciones o cargos, se dictará sin más trámite el acto administrativo correspondiente.

7) Vencidos los plazos para las pruebas y medidas para mejor proveer el interesado podrá presentar su alegato dentro del plazo perentorio de 10 (diez) días.

8) Vencido el plazo del numeral anterior, la Administración Tributaria deberá dentro del término de 10 (diez) días dictar el acto administrativo correspondiente, en la forma prevista en el art. 236.

PROCEDIMIENTOS PARA APLICAR MEDIDAS CAUTELARES

Art. 226 MEDIDAS CAUTELARES Cuando exista riesgo para la percepción de los créditos fiscales como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales podría hecerse efectivo o por otras causas de similar gravedad, la Administración Tributaria por intermedio de la abogacía del Tesoro podrá requerir al Juez competente que se adopten las siguientes medidas cautelares:

- 1) Embargo preventivo de bienes y dinero.
- 2) Nombramiento de fiscalizadores

especiales de empresas.

El interventor será necesariamente un funcionario público profesional universitario y por su gestión no se generarán honorarios.

El interventor será la única persona autorizada para disponer sobre los movimientos de fondos de la empresa intervenida y sus cometidos serán los siguientes:

a) Cuidar que los ingresos del contribuyente se perciban.

b) Disponer el pago regular de todos los tributos adeudados y de las cuotas convenidas con la Administración Tributaria, asegurando asimismo el pago de las obligaciones tributarias que se generen, dentro de los términos legales o reglamentarios.

c) Autorizar el pago de los gastos corrientes e inversiones de la empresa.

d) Informar al organismo recaudador en aquellos casos en que la situación del contribuyente no logre posible el cumplimiento regular de sus obligaciones tributarias, aconsejando soluciones posibles.

La declaración de quiebra hace cesar automáticamente esta fiscalización especial.

3) Fijación de sellos, candados y otras medidas

de seguridad.

4)Otras medidas cautelares, acorde a lo dispuesto por el Código de Procedimientos Civiles.

Las medidas cautelares podrán ser sustituidas por garantías suficientes, a criterio del Juez actuante.

Art. 227 REQUISITOS Para solicitar las medidas cautelares, la Administración Tributaria deberá fundamentar el riesgo. No se exigirá caución a la Administración Tributaria.

La designación de interventor acorde a lo dispuesto por el numeral 2 del Art. anterior deberá decretarse con vista previa al titular de la empresa por el término perentorio de cinco (5) días.

Art. 228 COMPETENCIA Y PROCEDIMIENTOS Son competentes para conocer del procedimiento sobre medidas cautelares los órganos jurisdiccionales con competencia en materia civil y comercial.

El Juez decretará las medidas dentro del término de dos días, sin conocimiento del deudor. En el mismo acto fijará el término durante el cual tendrá vigencia la medida cautelar, el cual será susceptible de prórroga hasta por un término igual. Al practicarse la medida cautelar deberá levantarse la correspondiente acta respecto de la misma.

PROCEDIMIENTO DE COBRO EJECUTIVO DEL CREDITO TRIBUTARIO

Art. 229 **TÍTULO EJECUTIVO FISCAL** La Administración Tributaria, por intermedio de la Abogacía del Tesoro promoverá la acción ejecutiva, por medio de representantes convencionales o legales para el cobro de los créditos por tributos, multas, intereses o recargos y anticipos, que sean firmes, líquidos o liquidables.

Constituirá título ejecutivo fiscal el certificado en que conste la deuda expedido por la Administración.

Art. 230 **REQUISITOS FORMALES DEL CERTIFICADO DE DEUDA** Para que el documento administrativo constituya título ejecutivo fiscal deberá reunir los siguientes requisitos:

1) Lugar y fecha de la emisión.

2) Nombre del obligado.

3) Indicación precisa del concepto e importe del crédito, con especificación, en su caso, del tributo o anticipo, multas, intereses o recargos y el ejercicio fiscal que corresponda.

4) Nombre y firma del Sub-Secretario de Estado de Tributación.

Art. 231 **JUICIO EJECUTIVO** El cobro ejecutivo de los créditos fiscales se hará efectivo por el procedimiento de ejecución de sentencias, conforme a lo establecido en el Código de

Procedimientos Civiles y Comerciales.

Serán admisibles las siguientes excepciones:

- a) Inhabilidad del Título
- b) Falta de legitimación pasiva
- c) Impugnación del acto en vía contencioso administrativa
- d) Extinción de deuda
- e) Espera vigente concedida con anterioridad al embargo.
- f) Otras excepciones consagradas en el Código de Procedimientos Civiles y Comerciales para la ejecución de sentencias.

Se podrá oponer la excepción de inhabilidad cuando el título no reúna los requisitos formales exigidos por la ley o existan discordancias entre el mismo y los antecedentes administrativos en que se fundamente, y la excepción de falta de legitimación pasiva, cuando la persona jurídica o física contra la cual se dictó la resolución que se ejecuta sea distinta del demandado en el juicio.

El juez fijará los honorarios pertenecientes a los profesionales intervinientes por la Administración.

Art. 232 PAGO PROVISORIO DE IMPUESTOS VENCIDOS - En los casos de contribuyentes

que no presentan declaraciones por uno o más períodos tributarios, la Administración Tributaria sin perjuicio de poder practicarles una determinación de oficio, podrá requerirles para que dentro de un término de diez (10) días presenten las declaraciones omitidas e ingresen los tributos correspondientes.

Si dentro de dicho término los contribuyentes no presentan las declaraciones y pagan los tributos que determinen, la Administración Tributaria podrá, sin otro trámite, requerir en vía ejecutiva el pago, a cuenta del tributo que en definitiva se determine, de una suma equivalente a tantas veces el impuesto del último período fiscal en el cual se liquidó el tributo, cuanto sean los períodos por los cuales dejaron de presentar declaraciones.

Si no existiera impuesto declarado o determinado en períodos anteriores, la suma a cobrar a cuenta será equivalente a tantas veces 10% (diez por ciento) de los ingresos que se hayan devengado en el mes calendario anterior más próximo a la fecha de requerimiento de la presentación de las declaraciones juradas omitidas, cuanto sean los períodos por los cuales se dejaron de presentar las mismas.

En caso que posteriormente presentare las declaraciones omitidas, podrá deducir de los impuestos liquidados en éstas, las cantidades a cuenta de ellos que hubiere sido forzado a pagar.

CAPITULO X
LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA
TRIBUTARIA

Art. 233 **RÉGIMEN DE RECURSOS ADMINISTRATIVOS** En materia tributaria proceden exclusivamente las acciones y recursos estatuidos por la Constitución Nacional y los establecidos en la presente Ley.

RECURSO DE RECONSIDERACIÓN O REPOSICIÓN

Art. 234 **RECURSO DE RECONSIDERACIÓN O REPOSICIÓN** El recurso de reconsideración o reposición podrá interponerse dentro del plazo perentorio e improrrogable de diez (10) días hábiles, computables a partir de la fecha en que se notificó la resolución que se recurre. Será interpuesto ante el órgano que dictó la Resolución que se impugna, y el mismo será quien ha de pronunciarse dentro del plazo de (20) veinte días. En caso que dicho órgano ordene pruebas o medidas para mejor proveer, dicho plazo se contará desde que se hubieren cumplido éstas.

Si no se emitiera resolución en el término señalado se entenderá que hay denegatoria tácita de recurso. La interposición de este recurso debe ser en todo caso previo al recurso administrativo de apelación o alzada, y suspende la ejecución o cumplimiento del acto recurrido.

RECURSO DE APELACION

Art. 235¹⁰⁵

¹⁰⁵Derogada por Ley N° 2421/04 "DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN

Art. 236 RESOLUCIONES EXPRESAS - Si la resolución de la Administración Tributaria, dictada dentro o fuera del término, acogiere totalmente la pretensión del interesado, se clausurarán las actuaciones administrativas o jurisdiccionales.

Si la resolución expresa acogiere parcialmente la pretensión del interesado no será necesaria nueva impugnación, continuándose respecto de lo no acogido las actuaciones administrativas o jurisdiccionales pendientes.

COMPETENCIAS JURISDICCIONALES ACCION CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

Art. 237¹⁰⁶ ACCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA. En contra de las resoluciones expresas o tácitas dictadas por la Administración Tributaria resolviendo los recursos de reconsideración o reposición interpuestos por el contribuyente, es procedente la acción contencioso administrativa ante el Tribunal de Cuentas.

La demanda deberá interponerse por el agraviado ante dicho Tribunal dentro del plazo perentorio de dieciocho días, contados desde la notificación de la resolución expresa o de vencido el plazo para dictarla, en el caso

FISCAL”. Art. 35 num. 1 inc. b

¹⁰⁶ Modificado por Ley N° 2421/04 “DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL”. Texto anterior: *Acción Contencioso Administrativa - En contra de las resoluciones expresas o tácitas de los recursos de apelación o de alzada dictadas por el Consejo de Tributación, es procedente la acción contencioso-administrativa ante el Tribunal de Cuentas. La demanda deberá interponerse por el agraviado ante dicho Tribunal dentro del plazo perentorio e improrrogable de quince (15) días contados desde la notificación de la resolución expresa o de vencido el plazo para dictarla, en el caso de denegatoria tácita. Representará a la Administración Tributaria en el recurso, un profesional de la Abogacía del Tesoro.*

de denegatoria tácita.

Representará al Ministerio de Hacienda en el recurso, un profesional de la Abogacía del Tesoro.”

CAPITULO XI

DENUNCIAS

Art. 238 DENUNCIAS - Las denuncias contra contribuyentes responsables o terceros, por infracciones a las disposiciones de esta Ley, deberán reunir las siguientes formalidades y requisitos:

1) La presentación debe ser hecha por escrito ante la Administración Tributaria.

2) El escrito de denuncia deberá contener como mínimo los siguientes datos:

a) Nombre y apellido, documento de identidad así como el domicilio particular o comercial del denunciante;

b) Nombre y apellido, razón social o nombre de fantasía del denunciado;

c) Domicilio particular o comercial del denunciado; y,

d) La descripción detallada de los hechos y circunstancias que ameritan la denuncia. El denunciante, no deberá calificar la infracción ni sugerir la sanción aplicable, no siendo parte del sumario administrativo respectivo.

3) En el caso que el denunciante contare con pruebas documentales o de otra índole que justifiquen la comisión de las infracciones denunciadas, deberá adjuntarlas al escrito de presentación.

El incumplimiento de las formalidades y requisitos referidos faculta a la Administración a su rechazo y devolución sin más trámite.

Art. 239¹⁰⁷ MULTAS. El funcionario actuante será considerado “denunciante”, de cualquier infracción a la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992 y tendrá derecho hasta el 50% (cincuenta por ciento) de las multas que se aplicaren y cobraren al trasgresor. Se considera que el funcionario actúa en carácter de denunciante en nombre y representación de los funcionarios públicos de la Administración Tributaria, entre quienes se deberá distribuir el producido de la participación en la multa mediante un sistema equitativo que se establecerá reglamentariamente por resolución de la Administración Tributaria.”

CAPITULO XII

AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN

Art. 240 AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN -

¹⁰⁷ Modificado por Ley 2421/04 “DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL” MULTAS - *El denunciante particular de cualquier infracción a la presente Ley tendrá derecho al 30% (treinta por ciento) de las multas de se aplicaren y cobraren al transgresor. La misma participación en la multa beneficiará al contribuyente o responsable que manifieste espontáneamente una infracción cometida por el mismo. En ambos casos siempre que ello no se verifique en coincidencia con una inspección ya dispuesta por la Administración ni por operaciones conexas con las de otros contribuyentes en curso de inspección o ya denunciados. A los efectos de la participación en las multas previstas en el presente Art., el o los funcionarios actuantes no serán considerados denunciantes. El ingreso por la percepción de las multas se destinará a Rentas Generales para la recategorización salarial de los funcionarios de la Administración Tributaria.*

Designanse agentes de retención o de percepción a los sujetos que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales pueden retener o percibir el importe del tributo correspondiente.

La reglamentación precisará para cada tributo la forma y condiciones de la retención o percepción, así como el momento a partir del cual los agentes designados deberán actuar como tales.

Efectuada la retención o percepción el agente es el único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo; si no la efectúa responderá solidariamente con el contribuyente, salvo causa de fuerza mayor debidamente justificada.

CAPITULO XIII

CONSULTA VINCULANTE

- Art. 241 **CONSULTA VINCULANTE; REQUISITOS**
Quien tuviere un interés personal y directo podrá consultar al organismo recaudador correspondiente sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta. A tal efecto deberá exponer con claridad y precisión todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y podrá asimismo expresar su opinión fundada.
- Art. 242 **EFFECTOS DE SU PLANTEAMIENTO** - La presentación de la consulta no suspende el transcurso de los plazos, ni justifica el incumplimiento de las obligaciones a cargo del

consultante.

Art. 243 RESOLUCIÓN - La oficina se expedirá dentro del término de noventa días (90) . La resolución podrá ser recurrida en vía administrativa y en vía contencioso administrativa.

Art. 244 EFECTOS DE LA RESOLUCIÓN - La oficina estará obligada a aplicar con respecto al consultante el criterio técnico sustentado en la resolución; la modificación del mismo deberá serle notificada y sólo surtirá efecto para los hechos posteriores a dicha notificación.

Si la Administración no se hubiere expedido en el plazo, y el interesado aplica el derecho de acuerdo a su opinión fundada, las obligaciones que pudieran resultar sólo darán lugar a la aplicación de intereses, siempre que la consulta hubiere sido formulada por lo menos con (90) noventa días de anticipación al vencimiento del plazo para el cumplimiento de la obligación respectiva.

Art. 245 CONSULTA NO VINCULANTE - Las consultas que se formulen sin reunir los requisitos establecidos en el artículo 262 deberán ser evacuadas por la Administración, pero su pronunciamiento no tendrá en este caso carácter vinculante.

CAPITULO XIV

REGLAS DE INTERPRETACION E INTEGRACION

Art. 246 INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS En la interpretación podrán utilizarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica y

llegarse a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en las normas de la presente ley, a los efectos de determinar su verdadero significado.

- Art. 247 INTERPRETACIÓN DEL HECHO GENERADOR - Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que éstas establecen, se debe asignar a aquella el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

- Art. 248 INTEGRACIÓN ANALÓGICA - En las situaciones que no pueden resolverse por las disposiciones generales o por las normas particulares sobre cada tributo, se aplicarán supletoriamente las normas análogas y los principios generales de derecho tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines, en caso de duda se estará a la interpretación más favorable al contribuyente.

- Art. 249 CÓMPUTO DE PLAZOS - Salvo disposición expresa en contrario, en los plazos no superiores a treinta (30) días se computarán sólo los días hábiles; en los que superen dicho

término se computarán los días hábiles e inhábiles.

CAPITULO XV
DISPOSICIONES VARIAS
RECAUDACIÓN

Art. 250¹⁰⁸

Art. 251 JURISDICCIÓN Toda cuestión judicial entablada contra la Administración Tributaria y el Ministerio de Hacienda o entablada por dichos organismos, deberá plantearse ante los Tribunales de la Capital de la República.

Art. 252 ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - En todo cuanto esta Ley aluda a la Administración o la Administración Tributaria, dicha alusión deberá ser entendida que se refiere a la Sub Secretaria de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda.

VIGENCIAS Y DEROGACIONES

Art. 255 DEROGACIÓN DE EXONERACIONES GENERALES Y PARTICULARES - A partir de la vigencia de la presente ley quedan derogadas, aquellas leyes que otorgan exoneraciones generales y especiales de tributos internos, gravámenes aduaneros y tasas portuarias. Quedan exceptuadas las que se mencionan en la Ley N° 60/90 del 26 de marzo de 1991, con las referencias expresamente establecidas, las del régimen

¹⁰⁸ Modificado por Ley N° 2421/04 “DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL” DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL” RECAUDACIÓN: Lo recaudado por concepto de tributos, multas, recaudos o intereses, será depositado en las cuenta habilitadas.

legal de hidrocarburos, las previstas en las leyes particulares de obras públicas, las contempladas en acuerdos, convenios y tratados internacionales así como las previstas en la presente ley.

Art. 256 VIGENCIA DE LAS DISPOSICIONES GENERALES Las disposiciones generales entrarán en vigencia a partir de la publicación de la presente ley, fecha a partir de la cual quedan derogadas todas las normas legales que sean contrarias a las mismas o regulen los mismos institutos.

Art. 257 SUBSISTENCIA DEL RÉGIMEN ANTERIOR PARA LOS PLAZOS EN CURSO Los plazos para interponer los recursos y las acciones de que trata la presente Ley, serán los que regían al momento en que comenzaron a computarse, si ésto hubiere ocurrido con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente Ley.

Art. 258 NORMAS FORMALES Y PROCESALES EN EL TIEMPO Prevalecerán sobre las leyes anteriores, las normas de la presente Ley en todo lo concerniente a los tribunales y a su competencia, como también a la sustanciación y recursos tributarios pendientes a la fecha en que entre en vigor.

Con todo, los términos que hubieren empezado a correr y las actuaciones o diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la Ley vigente al tiempo de la iniciación.

Art. 259 PRESCRIPCIONES EN CURSO A LA VIGENCIA DE LA LEY - La prescripción

iniciada bajo el imperio de la Ley anterior y que no se hubiere completado aún al tiempo de entrar en vigencia esta Ley se regirá por aquella Ley.

Art. 260 LA TASA DE RECARGOS POR MORA EN EL TIEMPO - Las normas de la presente Ley sobre tasa de los recargos moratorios, se aplicarán sólo respecto de las obligaciones tributarias que deban cumplirse con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley.

Art. 269 Comuníquese al Poder Ejecutivo.

Aprobado por la H. Cámara de Diputados a veintiocho días del mes de diciembre de año un mil novecientos noventa y uno, y por la H. Cámara de Senadores, sancionandose la Ley, de conformidad al Art. 161 de la Constitución Nacional, a treinta días del mes de diciembre del año un mil novecientos noventa y uno.

José A. Moreno Ruffinelli
Presidente H. Cámara de
Diputados

Gustavo Díaz de Vivar
Presidente
H. Cámara de Senadores

Luis Guanes Gondra
Secretario Parlamentario

Artemio Vera
Secretario Parlamentario

Asunción, 9 de Enero de 1992

Téngase por Ley de la República, publíquese e insértese en el Registro Oficial.

El Presidente de la República
Andrés Rodríguez

Juan José Díaz Pérez
Ministro de Hacienda

LEY N° 109/92: QUE APRUEBA CON
MODIFICACIONES EL DECRETO-LEY N
15 DE FECHA 8 DE MARZO DE 1990,
"QUE ESTABLECE LAS FUNCIONES Y
ESTRUCTURA ORGÁNICA DEL
MINISTERIO DE HACIENDA".

LEY N° 109/92

QUE APRUEBA CON MODIFICACIONES EL DECRETO- LEY N 15 DE FECHA 8 DE MARZO DE 1990, "QUE ESTABLECE LAS FUNCIONES Y ESTRUCTURA ORGÁNICA DEL MINISTERIO DE HACIENDA".

EL CONGRESO DE LA NACIÓN PARAGUAYA SANCIONA
CON FUERZA DE

LEY:

Art. 1: Apruébase con modificaciones el Decreto-Ley N° 15 de fecha 8 de Marzo de 1990, "Que establece las Funciones y Estructura Orgánica del Ministerio de Hacienda", cuyo texto es como sigue:

Art. 1 El Ministerio de Hacienda tendrá, las siguientes funciones y competencias, que serán ejercidas por medio de la Estructura Orgánica prevista en la presente disposición legal:

- a) La administración del patrimonio del Estado y la verificación del uso y conservación de los bienes públicos. El patrimonio de los entes autárquicos será administrado por sus autoridades, conforme a lo dispuesto en sus respectivas Cartas Orgánicas;
- b) La administración del proceso presupuestario del Sector Público que incluye las fases de programación, formulación, ejecución, control y evaluación, así como el perfeccionamiento de su técnica;
- c) La aplicación y la administración de todas las disposiciones legales

- referentes a los tributos fiscales, su percepción y su fiscalización;¹⁰⁹
- d) la aplicación y la administración de las disposiciones legales y reglamentarias relacionadas con: los recursos, las disponibilidades, las remuneraciones y demás gastos del Tesoro Público, el Crédito Público y Contabilidad Gubernamental, incluyendo en ésta los mecanismos para rendir cuenta del uso y conservación de los fondos y bienes fiscales;
 - e) La formulación y manejo de la política de endeudamiento interno y externo del Sector Público, en coordinación con las Instituciones, según sean sus competencias;
 - f) La formulación y manejo de la política fiscal del Estado en coordinación con las demás políticas gubernamentales y en función de la situación, evolución y perspectivas de la Economía Nacional. Para el efecto realizará los estudios necesarios en materia de Economía y Hacienda Pública.
 - g) La atención de las relaciones del Gobierno con los Organismos Financieros Nacionales e Internacionales;
 - h) La administración del sistema de Jubilaciones, Pensiones y Haberes de Retiro del Personal del Sector Público;
 - i) El régimen de los valores fiduciarios, su emisión, control y rescate;

¹⁰⁹ Véase comentario de la Dra. Nora Ruoti Cosp en el punto: “Justificación de la prejudicialidad por razones de competencia”

- j) La representación legal del Fisco en las demandas o trámites judiciales y extrajudiciales, conforme lo establecido en los Capítulos IV y VI;
- k) Las relaciones del Banco Central del Paraguay con el Poder Ejecutivo; y,
- l) Toda otra función y competencia que las disposiciones legales pertinentes le atribuyen directamente o a sus Reparticiones dependientes y aquellas que le sean asignadas por el Poder Ejecutivo, en el ejercicio de sus atribuciones".

CAPITULO I

AUTORIDADES Y REPARTICIONES PRINCIPALES

Art. 2 El Ministro de Hacienda es la autoridad superior del Ministerio, en tal carácter le compete el despacho de las materias confiadas al mismo y la dirección superior de su funcionamiento de conformidad con lo prescrito por la Constitución Nacional, las disposiciones legales pertinentes y la presente Estructura Orgánica".

Art. 3 La Estructura Orgánica del Ministerio de Hacienda comprende las siguientes Reparticiones principales:

- a) El Gabinete del Ministro;
- b) La Subsecretaría de Estado de Economía e Integración,
- c) La Sub Secretaría de Estado de Tributación¹¹⁰;
- d) La Sub Secretaría de Estado de Administración Financiera;

¹¹⁰ Véase Capítulo V de la Ley N° 2421/04 "DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y ADECUACIÓN FISCAL"

- e) La Abogacía del Tesoro;
- f) La Dirección Administrativa;
- g) El Servicio Nacional de Catastro;
- h) La Secretaría General; e,

CAPITULO IV

SUB SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN¹¹¹

Art.12 La Sub Secretaría de Estado de Tributación tendrá a su cargo, en lo que concierne al Ministerio de Hacienda, la aplicación y administración de todas las disposiciones legales referentes a tributos fiscales, su percepción y fiscalización.

Quando hubiere de promoverse el cobro compulsivo de tributos y multas, se pasarán los antecedentes a la Abogacía del Tesoro, para la deducción de las acciones pertinentes".

Art.13¹¹² Dependerán directamente del Gabinete del Vice Ministro de Tributación las siguientes reparticiones:

- a) Dirección General de Recaudación;
- b) Dirección General de Fiscalización Tributaria;
- c) Dirección de Apoyo;
- d) Dirección de Planificación y Técnica Tributaria ;

¹¹¹ Véase art. 27 de la Ley N 2421 "DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y ADECUACIÓN FISCAL."

¹¹² Modificado por el art. 2 de la Ley N 135/93 QUE APRUEBA CON MODIFICACIONES EL DECRETO-LEY N° 39 DEL 31 DE MARZO DE 1992, "POR EL CUAL SE CREA LA DIRECCIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES", Y SE MODIFICAN Y AMPLÍAN DISPOSICIONES DE LA LEY N° 109/92. Texto anterior: *Dependerán directamente de la Subsecretaría de Estado de Tributación las siguientes reparticiones: a) Dirección General de Recaudación; b) Dirección General de Fiscalización Tributaria; c) Dirección de Apoyo; d) Dirección de Planificación y Técnica Tributaria; y e) Dirección General de Aduanas".*

- e) Dirección General de Grandes Contribuyentes; y,
- f) Dirección General de Aduanas.

Art.14 La Dirección General de Recaudación tendrá a su cargo el desarrollo de todas las actividades relacionadas con la recepción de las declaraciones tributarias, la liquidación y el cobro de los tributos fiscales, así como el registro y control de lo recaudado por los conceptos señalados; excepto con relación a los contribuyentes bajo el control de la Dirección General de Grandes Contribuyentes. Además, tendrá la función de dirigir, supervisar y controlar el funcionamiento de las dependencias nacionales recaudadoras de tributos ubicados en el interior del país.¹¹³

Art.15 La Dirección General de Fiscalización Tributaria tendrá a su cargo controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que afectan a los contribuyentes y responsables, de conformidad a las disposiciones legales cuya administración compete a las reparticiones señaladas en el art. 13, aplicables a la tributación interna y aduanera, con excepción de las correspondientes a aquellos bajo control de la Dirección General de Grandes Contribuyentes".¹¹⁴

¹¹³ Modificado por el art. 2 de la Ley N 135/93 QUE APRUEBA CON MODIFICACIONES EL DECRETO-LEY N° 39 DEL 31 DE MARZO DE 1992, "POR EL CUAL SE CREA LA DIRECCIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES", Y SE MODIFICAN Y AMPLÍAN DISPOSICIONES DE LA LEY N° 109/92 texto anterior: *La Dirección General de Recaudación tendrá a su cargo el desarrollo de todas las actividades relacionadas con la recepción de las declaraciones tributarias, la liquidación y el cobro de los tributos fiscales, así como el registro y control de lo recaudado por los conceptos señalados. Además, tendrá la función de dirigir, supervisar y controlar el funcionamiento de las dependencias ubicadas en el interior del país*".

¹¹⁴ Modificado por el art. 2 de la Ley N 135/93 QUE APRUEBA CON MODIFICACIONES EL DECRETO-LEY N° 39 DEL 31 DE MARZO DE 1992, "POR EL CUAL SE CREA LA DIRECCIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES", Y SE MODIFICAN Y AMPLÍAN DISPOSICIONES DE LA LEY N°

Art.16 La Dirección de Apoyo desarrollará aquellas actividades que permitan identificar las personas y entes afectados por las disposiciones tributarias y colaborará con las Direcciones mencionadas en el Art. 13, para el mejoramiento de sus tareas. Además, facilitará al Contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones".

Art.17 La Dirección de Planificación y Técnica Tributaria tendrá a su cargo efectuar estudios, análisis y evaluación del Sistema Tributario, para formular las recomendaciones que permitan el constante perfeccionamiento del mismo. Asimismo, le competará la redacción de los Anteproyectos de Leyes y demás disposiciones relacionadas con los aspectos tributarios.

Además asesorará en la interpretación y aplicación de las disposiciones respectivas y participará en todas las comisiones que se formen y que guarden relación con cuestiones tributarias, ya sea dentro del Ministerio, o fuera del mismo, cuando la disposición pertinente determine la participación del Ministerio de Hacienda".

109/92 texto anterior: *La Dirección General de Fiscalización Tributaria tendrá a su cargo controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que afectan a los contribuyentes y responsables, de conformidad con las disposiciones legales cuya administración compete a las reparticiones señaladas en el Artículo 13, aplicables a la tributación interna y aduanera".*

CAPITULO V¹¹⁵
DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE
ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL MINISTERIO DE
HACIENDA¹¹⁶

CAPITULO VI
ABOGACÍA DEL TESORO

Art.26 La Abogacía del Tesoro tendrá a su cargo el conocimiento y dirección de todas las cuestiones jurídicas y legales relacionadas con las funciones del Ministerio de Hacienda, siempre que no estén atribuidas por esta Ley a otras Instituciones o funcionarios públicos.

Para su cumplimiento podrá requerir información a cualquier entidad o persona vinculada con dichas funciones".

Art.27 La Abogacía del Tesoro asesorará al Ministro y a las reparticiones del Ministerio de Hacienda en todos los asuntos jurídicos referentes a la redacción o revisión de contratos, títulos, anteproyectos de leyes y documentos relacionados con las actividades del Ministerio; conocerá e informará sobre cuestiones jurídicas en que por acción u omisión pudiesen haberse visto afectados los intereses del Ministerio o del Estado".

Ejercerá la coordinación para mantener la uniformidad de criterios jurídicos emitidos por el Ministerio de Hacienda en el cumplimiento de sus funciones.

¹¹⁵ Derogado por el art. 85 de la Ley N° 1535/99 "DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO"

¹¹⁶ Véase art. 73 de la Ley N° 1535/99 "DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO"

Tendrá a su cargo la fijación de pautas, el registro y la fiscalización sobre la constitución de las sociedades de responsabilidad limitada, sociedades anónimas y sucursales o agencias para todo el país".

- Art.28 El Abogado del Tesoro ejercerá la representación legal del Estado en las demandas o trámites que deban promoverse para el cobro de los créditos fiscales, cualquiera fuese su origen o naturaleza, y en los juicios que se dedujesen con motivo de resoluciones del Ministerio y sus Reparticiones, tanto en calidad de actor como demandado. Esta representación se extiende a toda cuestión donde se hallen comprometidos los intereses del Estado o del Ministerio, salvo aquellas en que por disposición de leyes especiales su atención o representación estuviese a cargo o encomendada a otros funcionarios.

La Abogacía del Tesoro contará con el número de Abogados Fiscales, que según las necesidades del servicio, determine el Ministro de Hacienda.

Los Abogados Fiscales son competentes para intervenir en los procesos judiciales en que el Ministerio o el Estado fuese parte, sea como actor o como demandado, de acuerdo con las instrucciones que les otorgue el Abogado del Tesoro. En caso de ausencia, permiso o cualquier causa que impida al Abogado del Tesoro ejercer sus funciones, será substituido provisoriamente por el Abogado Fiscal que designe el Ministro".

CAPITULO VII

DIRECCIÓN ADMINISTRATIVA

Art.29 La Dirección Administrativa tendrá a su cargo, la implantación de sistemas y procedimientos para la administración de los recursos internos del Ministerio de Hacienda, que contemplen adecuados niveles de desconcentración administrativa con el fin de fortalecer los niveles de autoridad, responsabilidad y agilidad en las principales reparticiones del mismo.

Sus actividades principales estarán relacionadas con la administración de personal y la adquisición de bienes y servicios, tales como transporte, comunicaciones, limpieza y seguridad. También es de su competencia los asuntos vinculados a enajenaciones, juraduría, servicios de impresión y procesamiento de datos.

Además, coordinará el proceso de formulación del Presupuesto General de Gastos del Ministerio de Hacienda".

CAPITULO VIII

SERVICIO NACIONAL DE CATASTRO

Art.30 El Servicio Nacional de Catastro será una repartición técnica, que tendrá a su cargo el Catastro¹¹⁷ de los bienes inmuebles del país. Deberá desarrollar, entre otras, las siguientes funciones: mantener un registro actualizado de todos los bienes inmuebles con el avalúo de los mismos, individualizando sus propietarios legales; suministrar a la Sub Secretaria de

¹¹⁷Véase Ley 125/91 "QUE ESTABLECE EL NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO" art. 64, 4° parr, y 65 4° parr.

Estado de Tributación la información necesaria para los fines de la administración del impuesto inmobiliario y todo otro antecedente requerido para fines tributarios; proporcionar información técnica sobre Catastro a Ministerios y otras Instituciones Públicas o cualquier otro ente autorizado legalmente".

CAPITULO IX

SECRETARIA GENERAL

Art.31 La Secretaría General tendrá a su cargo la recepción, trámite, despacho y archivo de la correspondencia, expedientes y documentos oficiales del Ministerio, su certificación, la mesa de entrada, el correo interno de documentos, la revisión final de los documentos elevados a la firma del Ministro, así como la organización y el mantenimiento actualizado del archivo Central del Ministerio de Hacienda".

CAPITULO XI

COMISIONES CONSULTIVAS

Art.33 Facúltase al Ministerio de Hacienda a constituir Comisiones Consultivas, con la finalidad de realizar estudios específicos y elevar propuestas sobre asuntos de responsabilidad del Ministerio de Hacienda.

Podrán formar parte de las Comisiones Consultivas además de funcionarios del Ministerio de Hacienda, representantes de entidades gremiales y expertos relacionados con la economía, las finanzas y el sector laboral, así como de otros sectores que guardan relación con el Ministerio de Hacienda y la economía del país, y asesores especiales cuando sea necesario".

CAPITULO XII

DISPOSICIONES GENERALES

- Art.34 Facúltase al Ministerio de Hacienda a reglamentar la organización y función de todas las unidades dependientes del Ministerio de Hacienda, de conformidad con la presente Ley".
- Art.35 El Ministerio de Hacienda queda facultado a implantar el funcionamiento de las Reparticiones y Organismos que conforman su Estructura Orgánica de acuerdo con lo dispuesto en la presente Ley, en forma parcial y gradual, atendiendo a las prioridades y necesidades relacionadas con sus funciones".
- Art.36 A los efectos previstos en el artículo anterior, el Ministerio de Hacienda establecerá expresamente en cada caso, la fecha a partir de la cual entrarán en funcionamiento las Reparticiones de su Estructura Orgánica, los procedimientos que hayan sido implantados, previa difusión de la medida a fin de que las personas interesadas y los contribuyentes en general tengan pleno conocimiento de las mismas de tal forma a que ejerzan sus derechos y cumplan con sus obligaciones sin contratiempo en el período de transición de la Estructura Orgánica anterior a la implantación de la nueva, establecida por la presente Ley".
- Art.37 A partir de la fecha establecida por el Ministerio de Hacienda, para que las Reparticiones y los Organismo que componen la Subsecretaria de Estado de Tributación funcionen de conformidad con la presente Ley, quedarán suprimidos los Consejos de Impuesto a la Renta y de Tasaciones, así como, la Dirección de Impuesto

a la Renta, la Dirección de Impuesto Interno, la Dirección de Impuesto Inmobiliario y la Dirección de Registro Único de Contribuyentes, cuyas atribuciones, competencia y jurisdicción previstas en las Leyes y Reglamentos respectivos, pasarán a corresponder a la mencionada Sub Secretaría de Estado del Ministerio de Hacienda, la que la ejercerá a través de sus Direcciones y Organismos dependientes, establecidas en la presente Ley, con excepción de aquellas que le corresponderán al Consejo de Tributación de conformidad al artículo 32 de la presente Ley".

Art.38 Las atribuciones, competencia y jurisdicción de las Direcciones Generales y Direcciones establecidas en las Leyes y Reglamentos, relacionadas con la Administración Financiera del Estado, pasarán a corresponder a la Sub Secretaria de Estado de Administración Financiera, la que las ejercerá mediante sus Direcciones Generales, Direcciones y Organismos dependientes a partir de la fecha establecida por el Ministerio de Hacienda, para que las Reparticiones y Organismos que conforman dicha Subsecretaría de Estado funcionen de acuerdo a la Estructura Orgánica establecida en esta Ley".

CAPITULO XIII

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Art.39 A partir de la fecha establecida por el Ministerio de Hacienda, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 36, quedarán derogadas todas las disposiciones legales relacionadas con las Reparticiones y Organismos que conforman la Estructura Orgánica de dicho Ministerio, que

hayan sido implantados y que se opongan a lo dispuesto en la presente Ley...

Art.41 El Ministerio de Hacienda implantará la Estructura Orgánica establecida en la presente Ley, redistribuyendo los créditos que le sean asignados en el Presupuesto General de la Nación".

Art.42 Comuníquese al Poder Ejecutivo.

Aprobada por la H. Cámara de Diputados a veintiún días del mes de Noviembre del año un mil novecientos noventa y uno y por H. Cámara de Senadores, sancionándose la Ley, a trece días del mes de Diciembre del año un mil novecientos noventa y uno.

Gustavo Díaz De Vivar

Presidente H. Cámara de Senadores

José A. Moreno Ruffinelli

Presidente H. Cámara de Diputados

Luis Guanes Gondra

Secretario Parlamentario

Artemio Vera

Secretario Parlamentario

Asunción, 6 de Enero de 1992.

Téngase por Ley de la República, publíquese e insértese en el Registro Oficial.

El Presidente de la República

Andrés Rodríguez

Juan José Díaz Pérez

Ministro de Hacienda

LEY N° 135/93 QUE APRUEBA CON MODIFICACIONES EL DECRETO-LEY N° 39 DEL 31 DE MARZO DE 1992, "POR EL CUAL SE CREA LA DIRECCIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES", Y SE MODIFICAN Y AMPLÍAN DISPOSICIONES DE LA LEY N° 109/92.

LEY N° 135/93

QUE APRUEBA CON MODIFICACIONES EL DECRETO- LEY N° 39 DEL 31 DE MARZO DE 1992, "POR EL CUAL SE CREA LA DIRECCIÓN GENERAL DE GRANDES CONTRIBUYENTES", Y SE MODIFICAN Y AMPLÍAN DISPOSICIONES DE LA LEY N° 109/92.

EL CONGRESO DE LA NACIÓN PARAGUAYA SANCIONA
CON FUERZA DE LEY:

Artículo 1°.- Apruébase con modificaciones el Decreto Ley N° 39 del 31 de Marzo de 1992, "Por el cual se crea la Dirección General de Grandes Contribuyentes", y se modifican y amplían disposiciones de la Ley N° 109/92, cuyo texto queda redactado como sigue:

- Art. 1° Créase la Dirección General de Grandes Contribuyentes dentro del Gabinete del Vice - Ministro de Tributación dependiente del Ministerio de Hacienda".
- Art. 2° Facúltase al Vice-Ministro de Tributación a determinar los contribuyentes y los Impuestos que estarán bajo control exclusivo de la Dirección General creada en el artículo 1°, así como a fijar el lugar y la forma en que deberán realizar las tramitaciones relacionadas con el cumplimiento de sus respectivas obligaciones fiscales".
- Art. 3° Dentro del plazo de diez días de haber un contribuyente incurrido en mora por incumplimiento de cualquier obligación sujeta al control de la Dirección General de Grandes Contribuyentes, ésta remitirá los antecedentes a la Procuraduría General de la República a fin

de que promueva las acciones judiciales pertinentes.

La Procuraduría General de la República informará trimestralmente a la Dirección sobre el estado de los juicios que hubiere deducido.

Hasta tanto se integre la Procuraduría General de la República, estas funciones serán desempeñadas por la Abogacía del Tesoro".

- Art. 4° Facúltase al Ministerio de Hacienda a reglamentar el presente Decreto-Ley y a disponer la provisión de las partidas presupuestarias necesarias, para atender los gastos que demande la creación de la Dirección General de Grandes Contribuyentes, así como a implantar gradualmente la estructura de la misma".
- Art. 2° Modificanse los Arts. 13°, 14° y 15° de la Ley N° 109 del 21 de Noviembre de 1992, que quedan redactados de la siguiente forma:
- Art. 13 Dependerán directamente del Gabinete del Vice-Ministro de Tributación las siguientes reparticiones :
- a) Dirección General de Recaudación;
 - b) Dirección General de Fiscalización Tributaria;
 - c) Dirección de Apoyo;
 - d) Dirección de Planificación y Técnica Tributaria;
 - e) Dirección General de Grandes Contribuyentes; y,
 - f) Dirección General de Aduanas".

- Art. 14° La Dirección General de Recaudación tendrá a su cargo el desarrollo de todas las actividades relacionadas con la recepción de las declaraciones tributarias, la liquidación y el cobro de los tributos fiscales, así como el registro y control de lo recaudado por los conceptos señalados; excepto con relación a los contribuyentes bajo el control de la Dirección General de Grandes Contribuyentes. Además, tendrá la función de dirigir, supervisar y controlar el funcionamiento de las dependencias nacionales recaudadoras de tributos ubicados en el interior del país".
- Art. 15° La Dirección General de Fiscalización Tributaria tendrá a su cargo controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que afectan a los contribuyentes y responsables, de conformidad a las disposiciones legales cuya administración compete a las reparticiones señaladas en el Art. 13°, aplicables a la tributación interna y aduanera, con excepción de las correspondientes a aquellos bajo control de la Dirección General de Grandes Contribuyentes".
- Art. 3° La Dirección General de Grandes Contribuyentes desarrollará, con relación a los contribuyentes bajo su jurisdicción, todas las actividades vinculadas con la recepción y control de las declaraciones juradas, el cobro de los tributos, la liquidación de multas y recargos, la determinación de oficio de la materia imponible como así también la verificación de la situación fiscal declarada por los mismos.

Art. 4º: Comuníquese al Poder Ejecutivo.

Aprobada por la Honorable Cámara de Senadores el diez de Diciembre del año un mil novecientos noventa y dos y por la Honorable Cámara de Diputados, sancionándose la Ley el once de marzo del año un mil novecientos noventa y tres.

José A. Moreno Ruffinelli

Presidente
Honorable Cámara de Diputados

Gustavo Díaz de Vivar

Presidente
Honorable Cámara de Senadores

Nelson Argaña

Secretario Parlamentario

Julio Rolando Elizeche

Secretario Parlamentario

Asunción, 6 de Abril de 1993.

Téngase por Ley de la República, publíquese e insértese en el Registro Oficial.

El Presidente de la República

Andrés Rodríguez

Juan José Díaz Pérez

Ministro de Hacienda

LEY N° 170/93 QUE APRUEBA CON MODIFICACIONES EL DECRETO-LEY N° 36 DEL 31 DE MARZO DE 1992, "POR EL CUAL SE DISPONE LA AMPLIACIÓN DE LAS SANCIONES APLICABLES A LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA PREVISTA EN LA LEY N° 125/91".

LEY Nº 170/93

QUE APRUEBA CON MODIFICACIONES EL DECRETO-
LEY Nº 36 DEL 31 DE MARZO DE 1992, "POR EL CUAL
SE DISPONE LA AMPLIACIÓN DE LAS SANCIONES
APLICABLES A LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA
PREVISTA EN LA LEY Nº 125/91".

EL CONGRESO DE LA NACIÓN PARAGUAYA SANCIONA
CON FUERZA DE

LEY

Artículo 1º: Apruébase con modificaciones el Decreto-Ley
Nº 36 del 31 de Marzo de 1992, que quedan redactados
de la siguiente forma:

Art.1º MODIFICANSE LOS ARTÍCULOS 174, 175,
189 y 225 de la Ley Nº 125/91, cuyo texto
queda redactado como sigue:

Art.174 PRESUNCIONES DE DEFRAUDACIÓN. Se
presumirá que se ha cometido defraudación,
salvo prueba contrario, en los siguientes casos:

1) Por la negociación indebida de
precintas e instrumentos de control de
pago de tributos así como la
comercialización de valores fiscales a
precios que difieran de su valor oficial.

2) Si las personas obligadas a llevar libros
impositivos carecieran de ellos o si los
llevasen sin observar normas
reglamentarias, los ocultasen o
destruyesen.

- 3) Por la adulteración de la fecha o lugar de otorgamiento de documentos sometidos al pago de tributos.
- 4) Cuando el inspeccionado se resiste o se opone a las inspecciones ordenadas por la Administración.
- 5) El agente de retención o de percepción que omite ingresar los tributos retenidos o percibidos, con un atraso mayor de 30 (treinta) días.
- 6) Cuando quienes realicen actos en carácter de contribuyentes o responsables de conformidad con las disposiciones tributarias vigentes, no hayan cumplido con los requisitos legales relativos a la inscripción en la Administración Tributaria en los plazos previstos.
- 7) Emplear mercaderías o productos beneficiados con exenciones o franquicias, en fines distintos de los que corresponden según la exención o franquicia.
- 8) Ocultar mercaderías o efectos gravados sin perjuicio que el hecho comporte la violación a las leyes aduaneras.
- 9) Elaborar o comerciar clandestinamente con mercaderías gravadas, considerándose comprendidas en esta previsión la sustracción a los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintas y demás medios de control o su destrucción o adulteración de las características de las mercaderías, su ocultación, cambio de destino o falsa indicación de procedencia.

10) Cuando los obligados a otorgar facturas y otros documentos omitan su expedición por las ventas que realicen o no conservaren copia de los mismos hasta cumplirse la prescripción.

11) Por la puesta en circulación o el empleo para fines tributarios, de valores fiscales falsificados, ya utilizados, retirados de circulación, lavados o adulterados.

12) Declarar, admitir o hacer valer ante la administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados.

13) Emitir facturas por un importe menor al valor real de la operación.

14) Adquirir mercaderías sin el respaldo de la documentación legal correspondiente".

Art.175 SANCIÓN Y SU GRADUACIÓN La defraudación será penada con una multa entre 1 (una) y 3 (tres) veces el monto del tributo defraudado, sin perjuicio de la clausura del local del contribuyente que hubiere cometido la infracción por un máximo de 30 (treinta) días, cuando se verifiquen cualquiera de los casos previstos en los numerales 1, 4, 7, 8, 10, 11, 13 y 14 del artículo anterior de la referida Ley.

El incumplimiento de la sanción que impone la clausura será considerada desacato.

La graduación de la sanción deberá hacerse por resolución fundada tomando en consideración las siguientes circunstancias:

- 1) La reiteración, la que se configurará por la comisión de dos o más infracciones del mismo tipo dentro del término de 5 (cinco) años.
- 2) La continuidad, entendiéndose por tal la violación repetida de una norma determinada como consecuencia de una misma acción dolosa.
- 3) La reincidencia, la que se configurará por la comisión de una nueva infracción del mismo tipo antes de transcurridos 5 (cinco) años de la aplicación por la administración, por resolución firme, y ejecutoriada de la sanción correspondiente a la infracción anterior.
- 4) La condición de funcionario público del infractor cuando ésta ha sido utilizada para facilitar la infracción.
- 5) El grado de cultura del infractor y la posibilidad de asesoramiento a su alcance.
- 6) La importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción.
- 7) La conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos.
- 8) La presentación espontánea del infractor con regularización de la deuda tributaria. No se reputa espontánea a la presentación motivada por una inspección efectuada u ordenada por la Administración.
- 9) Las demás circunstancias atenuantes o agravantes que resulten de los procedimientos administrativos o jurisdiccionales, aunque no estén previstas expresamente por esta Ley".

Art.189 FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN. La Administración Tributaria dispondrá de las más amplias facultades de administración y control y especialmente podrá:

1) Dictar normas relativas a la forma y condiciones a las que se ajustarán los administrados en materia de documentación y registro de operaciones, pudiendo incluso habilitar o visar libros y comprobantes de venta o compra, en su caso, para las operaciones vinculadas con la tributación y formularios para las declaraciones juradas y pagos.

2) Exigir de los contribuyentes que lleven libros, archivos, registros o emitan documentos especiales o adicionales de sus operaciones pudiendo autorizar a determinados administrados para llevar una contabilidad simplificada y también eximirlos de la emisión de ciertos comprobantes.

3) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de sus libros y documentos vinculados a la actividad gravada, así como requerir su comparecencia para proporcionar informaciones.

4) Incautar o retener, previa autorización judicial por el término de hasta 30 (treinta) días prorrogables por una sola vez, por el mismo modo los libros, archivos, documentos, registros manuales o computarizados, así como tomar medidas de seguridad para su conservación cuando la gravedad del caso lo requiera. La autoridad judicial

competente será el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial de Turno, que deberá expedirse dentro del plazo perentorio de 24 (veinticuatro) horas. Resolución de la que podrá recurrirse con efecto suspensivo.

5) Requerir informaciones a terceros relacionados con hechos que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como exhibir documentación relativa a tales situaciones y que se vincule con la tributación.

No podrá exigirse informe de:

a- Las personas que por disposición legal expresa puedan invocar el secreto profesional, incluyendo la actividad bancaria.

b- Los Ministros del culto, en cuanto a los asuntos relativos al ejercicio de su ministerio.

c- Aquellos cuya declaración comportará violar el secreto de la correspondencia epistolar o de las comunicaciones en general.

6) Constituir al inspeccionado en depositario de mercaderías y de los libros contables e impositivos, documentos o valores de que se trate, en paquetes sellados, lacrados o precintados y firmados por el funcionario, en cuyo caso aquél asumirá las responsabilidades legales del depositario.

El valor de las mercaderías depositadas podrá ser sustituido por fianza u otra

garantía a satisfacción del órgano administrativo.

Si se tratare de mercaderías, valores fiscales falsificados o re utilizados, o del expendio y venta indebida de valores fiscales o en los casos en que el inspeccionado rehusare de hacerse cargo del depósito, los valores, documentos o mercaderías deberán custodiarse en la Administración otorgándose los recibos correspondientes.

7) Practicar inspecciones en locales ocupados por los contribuyentes, responsables o terceros. Si estos no dieren su consentimiento para el efecto, en todos los casos deberá requerirse orden judicial de allanamiento de acuerdo con el derecho común. La autoridad judicial competente será el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial de Turno, el cual deberá expedir el mandamiento, si procediere, dentro del término perentorio de 24 (veinticuatro) horas de haberse formulado el pedido.

8) Controlar la confección de inventario, confrontar el inventario con las existencias reales y confeccionar inventarios.

9) Citar a los contribuyentes y responsables, así como a los terceros de quienes se presume que han intervenido en la comisión de las infracciones que se investigan, para que contesten o informen acerca de las preguntas o requerimientos que se les formulen, levantándose el acta correspondiente firmada o no por el citado.

Para el cumplimiento de todas sus atribuciones, la Administración podrá requerir la intervención del Juez competente y éste, el auxilio de la fuerza pública, la que deberá prestar ayuda en forma inmediata, estando obligada a proporcionar personal necesario para cumplir las tareas requeridas.

10) Suspender las actividades del contribuyente hasta por el término de 3 (tres) días hábiles, prorrogables por un período igual previa autorización judicial, cuando se verifique cualquiera de los casos previstos en los numerales 1, 4, 6, 7, 8, 10, 11, 13 y 14 del Art. 174° de la presente Ley, a los efectos de fiscalizar exhaustivamente el alcance de las infracciones constatadas y de otros casos de presunciones de defraudación, cuando tal clausura del local sea necesario para el cumplimiento de la fiscalización enunciada precedentemente. Durante el plazo de la medida el o los locales del contribuyente no podrán abrir sus puertas al público, haciéndose constar esta circunstancia en la entrada o entradas de los mismos. La autoridad judicial competente será el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial de Turno de la Circunscripción de Asunción, el cual deberá resolver, si procediere, dentro de 24 (veinticuatro) horas de haberse formulado el pedido. La prórroga será concedida si la Administración presenta al Juzgado evidencias de la constatación de otras infracciones de los casos de presunciones de defraudación denunciados al solicitar

la autorización, incluso cuando las nuevas infracciones constatadas se refieran a los mismos casos siempre que se traten de hechos distintos.

La petición será formulada por la Administración Tributaria y la decisión judicial ordenando la suspensión será apelable dentro del plazo de 48 (cuarenta y ocho) horas, la que deberá ser otorgada sin más trámite y al solo efecto devolutivo.

Para el cumplimiento de la medida decretada se podrá requerir el auxilio de la fuerza pública, y en caso de incumplimiento será considerado desacato".

Art.225 PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE SANCIONES. Excepto para la infracción por mora y la suspensión de las actividades del contribuyente, prevista en el Art. 189 numeral 10, la determinación de la configuración de infracciones y la aplicación de las sanciones estará sometida al siguiente procedimiento administrativo:

1) Comprobada la comisión de infracción o reunidos los antecedentes que permitan presumir su comisión, se redactará un informe pormenorizado y debidamente fundado por funcionario competente de la Administración Tributaria, en el cual se consignará la individualización del presunto infractor o infractores y se describirá detalladamente la infracción imputada y los hechos u omisiones constitutivos de ella y la norma infringida.

2) Si él o los imputados participaran de las actuaciones se les levantará un acta que deberán firmarla pudiendo dejar las constancias que estimen convenientes; si se negaren o no pudieren firmarla así lo hará constar el funcionario actuante. Salvo por lo que él o los imputados declaren, su firma del acta no implicará otra evidencia que la de haber estado presente o participado de las actuaciones de los funcionarios competentes que el acta recoge. En todo caso el acta hará plena fe de la actuación, mientras no se pruebe su falsedad o inexactitud.

3) La Administración Tributaria dará traslado o vista al o los involucrados por el término de 10 (diez) días, de las imputaciones, cargos e infracciones, permitiéndoles el libre acceso a todas las actuaciones administrativas y antecedentes referentes al caso.

4) En el término de traslado, prorrogable por un período igual el o los involucrados deberán formular sus descargos, y presentar u ofrecer prueba.

5) Recibida la contestación, si procediere, se abrirá un término de prueba de 15 (quince) días, prorrogables por igual término, pudiendo además la Administración Tributaria ordenar de oficio o a petición de parte el cumplimiento de medidas para mejor proveer dentro del plazo que ella señale.

6) Si él o los imputados manifiestan su conformidad con las imputaciones o cargos, se dictará sin más trámite el acto administrativo correspondiente.

7) Vencidos los plazos para las pruebas y medidas para mejor proveer el interesado podrá presentar su alegato dentro del plazo perentorio de 10 (diez) días.

8) Vencido el plazo del numeral anterior, la Administración Tributaria deberá dentro del término de 10 (diez) días dictar el acto administrativo correspondiente, en la forma prevista en el Art. 236.

El procedimiento descripto puede tramitarse conjuntamente con el previsto por el art. 212 para la determinación de la deuda por concepto de tributo o tributos y culminar en una única resolución.

Art. 2°.- Derógase el inciso c) del Artículo 15 de la Ley No 1079 del 30 de agosto de 1965 y el Artículo 16 de la Ley No 244 del 26 de octubre de 1954 y todas las disposiciones contrarias a esta Ley.

Art. 3°.- Comuníquese al Poder Ejecutivo.

Aprobada por la Honorable Cámara de Diputados a veinte y cinco días del mes de marzo del año un mil novecientos noventa y tres, y por la Honorable Cámara de Senadores, sancionándose la Ley a diez y nueve días del mes de mayo del año un mil novecientos noventa y tres.

José A. Moreno Ruffinelli
Presidente - Honorable
Cámara de Diputados

Gustavo Díaz de Vivar
Presidente - Honorable
Cámara de Senadores

Carlos Galeano Perrone
Secretario Parlamentario

Abrahan Esteche
Secretario Parlamentario

Asunción, 7 de junio de 1993.

Téngase por Ley de la República, Publíquese e insértese en el Registro Oficial.

El presidente de la República
Andrés Rodríguez

Juan José Díaz Pérez
Ministro de Hacienda

LEY N° 1160/97 “CÓDIGO PENAL”

LEY N° 1160/07

“CÓDIGO PENAL

EL CONGRESO DE LA NACIÓN PARAGUAYA SANCIONA
CON FUERZA DE
LEY

LIBRO PRIMERO
PARTE GENERAL

TITULO III
DE LAS PENAS

CAPITULO VI
MEDICIÓN DE LA PENA

Art. 65 BASES DE LA MEDICIÓN

- 1° La medición de la pena se basará en la reprochabilidad del autor y será limitada por ella; se atenderán también los efectos de la pena en su vida futura en sociedad.
- 2° Al determinar la pena, el tribunal sopesará todas las circunstancias generales en favor y en contra del autor y particularmente:
1. los móviles y los fines del autor;
 2. la actitud frente al derecho;
 3. la intensidad de la energía criminal utilizada en la realización del hecho;
 4. el grado de ilícito de la violación del deber de no actuar o, en caso de

omisión, de actuar;

5. la forma de la realización, los medios empleados, la importancia del daño y del peligro, y las consecuencias reprochables del hecho;

6. la vida anterior del autor y sus condiciones personales y económicas;
y

7. la conducta posterior a la realización del hecho y, en especial, los esfuerzos para reparar los daños y reconciliarse con la víctima.

3° En la medición de la pena, ya no serán consideradas las circunstancias que pertenecen al tipo legal.

LIBRO SEGUNDO

PARTE ESPECIAL

TITULO VI

HECHOS PUNIBLES CONTRA EL ORDEN ECONOMICO Y TRIBUTARIO¹¹⁸

¹¹⁸ La Ley N° 125/91 “NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO” establece en su art. 180 que la responsabilidad por infracciones tributarias, independientemente de su tipificación y sanción en la legislación penal, es personal del autor, salvo las excepciones establecidas en esta ley. Están sujetos a responsabilidad por hecho propio o de personas de su dependencia, en cuanto les concierne a los obligados al pago o retención e ingreso del tributo, los obligados a efectuar declaraciones juradas y los terceros que infrinjan la ley, reglamentos o disposiciones administrativas o cooperen a transgredirlas o dificulten su observancia.

CAPITULO I

HECHOS PUNIBLES CONTRA EL ERARIO

Art. 261 EVASIÓN DE IMPUESTOS¹¹⁹

1° El que:

1. proporcionara a las oficinas perceptoras u otras entidades administrativas datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación del impuesto;

2. omitiera, en contra de su deber, proporcionar a las entidades perceptoras datos sobre tales hechos; o

3. omitiera, en contra de su deber, el uso de sellos y timbres impositivos, y con ello evadiera un impuesto o lograra para sí o para otro un beneficio impositivo indebido, será castigado con pena privativa de libertad de hasta cinco años o con multa.

2° En estos casos, será castigada también la tentativa.

3° Cuando el autor:

1. lograra una evasión de gran

¹¹⁹ Véase comentario de la Dra. Nora Ruoti Cosp en el punto “TEORÍA ADOPTADA POR LA LEGISLACIÓN NACIONAL” y en el punto “OTRAS DISPOSICIONES CITADAS POR FISCALES Y JUECES PENALES DEL PARAGUAY COMO ARGUMENTO PARA RECHAZAR LA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA EN EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS.”

cuantía;¹²⁰

2. abusara de su posición de funcionario;

3. se aprovechara del apoyo de un funcionario que abuse de su competencia o de su posición; o

4. en forma continua lograra, mediante comprobantes falsificados, una evasión del impuesto o un beneficio impositivo indebido, la pena privativa de libertad podrá ser aumentada hasta diez años.

4° Se entenderá como evasión de impuesto todo caso en el cual exista un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente. Esto se aplicará aun cuando el impuesto haya sido determinado bajo condición de una revisión o cuando una declaración sobre el impuesto equivalga a una determinación del impuesto bajo condición de una revisión.

5° Se entenderá también como beneficio impositivo recibir indebidamente devoluciones de impuestos.

6° Se entenderá como logrado un beneficio

¹²⁰La Dra. Nora Ruoti Cosp sobre este inciso manifiesta que: Es en el procedimiento administrativo, en donde se debe determinar el "monto de la cuantía". Un juez penal, no posee los conocimientos necesarios para cuantificar la evasión fiscal, por lo cual esta norma penal en blanca resulta sumamente peligrosa. Por ello, la resolución del caso en sede administrativa resulta indispensable: (comentario hecho en el punto LA GRADUACIÓN DE LA PENA Y SU IMPORTANCIA COMO FUNDAMENTO DE LA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA")

impositivo indebido cuando éste haya sido otorgado o no reclamado por el Estado, en contra de la ley.

7° Lo dispuesto en los incisos 4° al 6° se aplicará aun cuando el impuesto al cual el hecho se refiere hubiese tenido que ser rebajado por otra razón o cuando el beneficio impositivo hubiese podido ser fundamentado en otra razón.

Art. 262 ADQUISICIÓN FRAUDULENTA DE SUBVENCIONES

1° El que:

1. por sí o por otro, y en busca de favorecerse o de favorecer a un tercero, proporcionara a la autoridad competente para el otorgamiento de una subvención o a otro ente o persona vinculada a dicho procedimiento, datos falsos o incompletos sobre hechos que sean relevantes para el otorgamiento de la misma;
2. omitiera, en contra de las reglas sobre la subvención, proporcionar al otorgante datos sobre hechos relevantes para el otorgamiento de la misma; o
3. utilizara, en el procedimiento un certificado sobre un derecho a una subvención o sobre un hecho relevante para ella, obtenido mediante datos falsos o incompletos,

será castigado con pena privativa de libertad de hasta cinco años o con multa.

2° Cuando el autor:

1. mediante comprobantes falsificados lograra, para sí o para otro, una subvención indebida de gran cuantía;

2. abusara de sus competencias o de su posición de funcionario; o

3. se aprovechara del apoyo de un funcionario que abuse de su competencia o de su posición, la pena privativa de libertad podrá ser aumentada hasta diez años.

3° No será punible según los incisos anteriores quien voluntariamente haya impedido que, en base al hecho, fuera otorgada la subvención. Cuando ella no hubiera sido otorgada por otras razones, el autor también quedará eximido de pena si hubiese tratado voluntaria y seriamente de impedirlo.

4° En el sentido de este artículo, se entenderá como subvención una prestación proveniente de fondos públicos que se otorga de acuerdo con una ley y, por lo menos parcialmente, sin contraprestación económica y con la finalidad de fomentar la economía.

5° Como relevantes para el otorgamiento de

una subvención en el sentido del inciso 1,
se entenderán aquellos hechos en que:

1. el otorgante, de acuerdo con una ley u otra norma basada en ella, señalare como tales; o

de las cuales dependiere la concesión, el otorgamiento, el pedido de devolución, la prórroga del otorgamiento o la permanencia de una subvención o de una ventaja proveniente de ella.

Art. 325 Entrada en vigor

Este Código entrará en vigor un año después de su promulgación.

Art. 326 Comuníquese al Poder Ejecutivo.

Aprobada por la Honorable Cámara de Senadores el veintiún de agosto del año un mil novecientos noventa y siete y por la Honorable Cámara de Diputados, sancionándose la Ley, el dieciséis de octubre del año un mil novecientos noventa y siete, de conformidad al Artículo 207, Numeral 3) de la Constitución Nacional..

Atilio Martínez Casado

Presidente

H. Cámara de Diputados

Rodrigo Campos Cervera

Presidente

H. Cámara de Senadores

Heinrich Ratzlaff Epp

Secretario Parlamentario

Elba Recalde

Secretaria Parlamentaria

Asunción, 26 de noviembre de 1997.

Téngase por Ley de la República, publíquese e insértese en el Registro Oficial.

El Presidente de la República
Juan Carlos Wasmosy Monti

Juan Manuel Morales
Ministro de Justicia y Trabajo

LEY N° 1286/98 “CÓDIGO PROCESAL
PENAL”

LEY N° 1286/98

CÓDIGO PROCESAL PENAL

PRIMERA PARTE

PARTE GENERAL

LIBRO PRELIMINAR

FUNDAMENTOS

TÍTULO I

PRINCIPIOS Y GARANTÍAS PROCESALES

Art.10 INTERPRETACIÓN¹²¹.

Las normas procesales que coarten la libertad personal, limiten el ejercicio de las facultades conferidas a las partes o establezcan sanciones procesales se interpretarán restrictivamente.

La analogía y la interpretación extensiva estarán prohibidas mientras no favorezcan la libertad del imputado o el ejercicio de sus derechos y facultades.¹²²

¹²¹ Véase comentario de la Dra. Nora Ruotti Cosp en el punto: “La prejudicialidad tipificada en el Artículo 237 del Código de Procedimientos Penales del Paraguay”

¹²² Según el Criterio de la Dra. Nora Ruotti ante la ausencia de una reglamentación específica sobre el punto, los juzgadores deberán recurrir a los principios consagrados en la constitución nacional que hacen a los derechos y facultades de los imputados, a los principios generales del derecho, a las leyes específicas y a la doctrina en general, de manera a resolver los incidentes de prejudicialidad que pudieran presentar los imputados

TÍTULO II
ACCIONES QUE NACEN DE LOS HECHOS PUNIBLES

CAPÍTULO I
ACCIÓN PENAL

Art. 18 LEGALIDAD¹²³

El Ministerio Público estará obligado a promover la acción penal pública de los hechos punibles que lleguen a su conocimiento, siempre que hayan suficientes indicios fácticos de la existencia de los mismos. Cuando sean admisibles, se aplicarán los criterios de oportunidad establecidos en este código

LIBRO PRIMERO
LA JUSTICIA PENAL Y LOS SUJETOS PROCESALES

TÍTULO I
LA JUSTICIA PENAL

CAPÍTULO I
JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA

Art. 31 JURISDICCIÓN¹²⁴

La jurisdicción penal es siempre improrrogable y la ejercerán los jueces o tribunales que establezcan este código y las leyes. Corresponderá a la justicia penal el conocimiento exclusivo de todos los hechos punibles previstos en la legislación penal, y la ejecución de sus resoluciones, según lo establecido en este código.

¹²³ Véase comentario de la Dra. Nora Ruotti Cosp en el punto “OTRAS DISPOSICIONES CITADAS POR FISCALES Y JUECES PENALES DEL PARAGUAY COMO ARGUMENTO PARA RECHAZAR LA PREJUDICIALIDAD ADMINISTRATIVA EN EL DELITO DE EVASIÓN DE IMPUESTOS.”

¹²⁴ Idem

LIBRO TERCERO
MEDIOS DE PRUEBA

TÍTULO I
NORMAS GENERALES

Art. 173. LIBERTAD PROBATORIA¹²⁵

Los hechos y circunstancias relacionados con el objeto del procedimiento podrán ser admitidos por cualquier medio de prueba, salvo las excepciones previstas por las leyes.

Un medio de prueba será admitido si se refiere, directa o indirectamente, al objeto de la investigación y es útil para el descubrimiento de la verdad. El juez o tribunal limitará los medios de prueba ofrecidos cuando ellos resulten manifiestamente excesivos.

SEGUNDA PARTE
PROCEDIMIENTOS

LIBRO PRIMERO
PROCEDIMIENTO ORDINARIO

TÍTULO I
ETAPA PREPARATORIA

CAPÍTULO V
INCIDENTES Y EXCEPCIONES

Art. 327 CUESTIÓN PREJUDICIAL

La cuestión prejudicial procederá cuando sea necesario determinar por un procedimiento extrapenal la existencia de uno o de los elementos constitutivos del hecho punible.

¹²⁵ Idem

La cuestión prejudicial podrá ser planteada por cualquiera de las partes ante el juez, por escrito fundado, y oralmente en el juicio.

El juez tramitará la cuestión prejudicial en forma de incidente, y si acepta su existencia suspenderá el procedimiento penal hasta que en el otro procedimiento recaiga resolución firme, sin perjuicio de que se realicen actos de investigación que no admitan demoras.

Si el imputado se encuentra detenido, se ordenará su libertad.

Si el Juez rechaza el planteamiento de la cuestión prejudicial, se ordenará la continuación del procedimiento.

Art. 330 TRÁMITE

La interposición de una cuestión prejudicial o de una excepción se tramitarán en forma de incidente, sin interrumpir la investigación.

En el escrito en el cual el interesado deduzca un incidente, ofrecerá prueba y acompañará la documentación que obre en su poder.

El juez dará traslado a las otras partes por tres días para que contesten y ofrezcan prueba.

Si la cuestión es de puro derecho o nadie ha ofrecido prueba, resolverá dentro de los tres días siguientes.

Si ha ofrecido prueba convocará, dentro de los cinco días, a una audiencia luego de la cual

resolverá inmediatamente.

Los incidentistas tomarán a su cargo aportar la prueba a la audiencia.

Art. 340 IMPUGNABILIDAD

Las resoluciones judiciales que deciden una cuestión prejudicial, la procedencia de la solicitud de desafuero, una excepción o una cuestión incidental serán apelables.

Art. 461 RESOLUCIONES APELABLES

El recurso de apelación procederá contra las siguientes resoluciones:

3) la que decide un incidente o una excepción

Art.505 ENTRADA EN VIGOR.

Este Código entrará en vigor un año después de su promulgación.

Art. 506. Comuníquese al Poder Ejecutivo.

Aprobado el Proyecto de Ley por la Honorable Cámara de Senadores, a veintiséis días del mes de mayo del año un mil novecientos noventa y ocho y por la Honorable Cámara de Diputados, a dieciocho días del mes de junio del año un mil novecientos noventa y ocho, quedando sancionado el mismo de conformidad al Artículo 204 de la Constitución Nacional.

Atilio Martínez Casado
Presidente H. Cámara de Diputados

Rodrigo Campos Cervera
Presidente H. Cámara de Senadores

Patricio Miguel Franco
Secretario Parlamentario

Juan Manuel Peralta
Secretario Parlamentario

Asunción, 8 de julio de 1998.

Téngase por Ley de la República, publíquese e insértese
en el Registro Oficial.

El Presidente de la República
Juan Carlos Wasmosy

Juan Manuel Morales
Ministro de Justicia y Trabajo

LEY N° 1.535/99 “DE ADMINISTRACIÓN
FINANCIERA DEL ESTADO”

LEY N° 1.535/99

DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO

EL CONGRESO DE LA NACIÓN PARAGUAYA SANCIONA
CON FUERZA DE LEY

TÍTULO VIII

DE LA ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL
SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN
FINANCIERA

CAPÍTULO I

DE LA OPERACIÓN DE LAS UNIDADES DE
ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS

- Art.71 UNIDADES DE ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS INSTITUCIONALES. Los organismos y entidades del Estado deberán contar con Unidades de Administración y Finanzas, que serán responsables de la administración y uso de los recursos asignados en el Presupuesto General de la Nación. Podrán establecerse Sub-Unidades.
- Art.72 ORGANIZACIÓN Y FUNCIONES DE LAS UNIDADES DE ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS INSTITUCIONALES. El Poder Ejecutivo establecerá el modelo de organización y las funciones de las Unidades de Administración y Finanzas y de las Sub-Unidades, al cual deberán adecuarse todos los organismos y entidades del Estado.

CAPÍTULO II
DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE
ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL MINISTERIO DE
HACIENDA

Art.73 ORGANIZACIÓN DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA. La Subsecretaría de Estado de Administración Financiera del Ministerio de Hacienda tendrá a su cargo la administración de los recursos del Estado, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes. Será de su competencia la aplicación de las disposiciones legales relacionadas con el Presupuesto General de la Nación, el Tesoro Público, las rentas patrimoniales y de activo fijo del Estado, la administración del crédito y la deuda pública, la Contabilidad, informática y la elaboración e implantación de normas y procedimientos uniformes para la administración de los recursos del Estado. También tendrá a su cargo la Administración del Sistema de Jubilaciones, Pensiones y Haberes de Retiro del Personal del Sector Público, que no se rija por leyes especiales.

Art.74 DEPENDENCIAS DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA. Dependerán directamente de la Subsecretaría de Estado de Administración Financiera las siguientes reparticiones:

- a) Dirección General de Presupuesto;
- b) Dirección General del Tesoro;
- c) Dirección General de Crédito y Deuda Pública;
- d) Dirección General de Contabilidad;

- e) Dirección General de Normas y Procedimientos;
- f) Dirección General de Jubilaciones y Pensiones; y
- g) Dirección General de Informática y de Comunicaciones.

Art.75 DIRECCIÓN GENERAL DE PRESUPUESTO. La Dirección General de Presupuesto tendrá a su cargo la administración del proceso de planificación y programación presupuestaria de los organismos y entidades del Estado, a través del establecimiento de directivas, sistemas y procedimientos para la planificación integral, programación, presupuestación, planeación financiera, determinación de indicadores de medición de gestión, evaluación de resultados del cumplimiento de metas y objetivos de los programas institucionales, así como el establecimiento de mecanismos de supervisión y asistencia técnica.

Art. 76 DIRECCIÓN GENERAL DEL TESORO PÚBLICO. La Dirección General del Tesoro Público tendrá a su cargo la administración de los recursos financieros del Tesoro Público, que ejercerá por medio de directivas, sistemas y procedimientos para el registro y control de ingresos y gastos, la programación y administración de caja, el análisis financiero del flujo de fondos, la transferencia de recursos, la emisión de valores fiscales e inversiones financieras, así como el establecimiento de mecanismos de supervisión y de asistencia técnica.

- Art.77 DIRECCIÓN GENERAL DE CRÉDITO Y DEUDA PÚBLICA. La Dirección General de Crédito y Deuda Pública tendrá a su cargo la administración del sistema de crédito y deuda pública, mediante el establecimiento de directivas, sistemas y procedimientos para la utilización de los recursos del crédito público y la atención del servicio de la deuda pública. Impartirá las instrucciones para la elaboración, la ejecución, la evaluación y el seguimiento de los programas, así como para el registro y control de la deuda pública, y la organización y funcionamiento de las unidades institucionales ejecutoras de proyectos.
- Art.78 DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA. La Dirección General de Contabilidad Pública tendrá a su cargo el estudio y la aplicación de sistemas y procedimientos relativos a la contabilidad pública, la preparación y presentación de balances e informes financieros consolidados, la asistencia técnica y la supervisión del funcionamiento de las unidades institucionales de contabilidad, así como la elaboración del proyecto de informe anual que debe ser presentado a la Contraloría General de la República, de acuerdo con lo establecido en el Art. 282 de la Constitución Nacional.
- Art.79 DIRECCIÓN GENERAL DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS. La Dirección General de Normas y Procedimientos tendrá a su cargo la elaboración e implementación de normas técnicas inherentes a la organización, sistemas y procedimientos para la administración de los recursos del Estado, relativos al

funcionamiento de los Sistemas Integrados de Administración Financiera (SIAF), el de Administración de Bienes y Servicios (SIABYS), y el de Administración de Recursos Humanos (SINARH), en coordinación con la Dirección General del Personal Público y las normas básicas para el sistema de clasificación de cargos y de remuneraciones del personal de los organismos y entidades del Estado.

Art.80 DIRECCIÓN GENERAL DE JUBILACIONES Y PENSIONES. La Dirección General de Jubilaciones y Pensiones tendrá a su cargo la administración del Sistema de Jubilaciones, Pensiones, Haberes de Retiro del Personal de la Administración Central y, en su caso, del personal de los entes descentralizados, cuando así estuviese expresamente determinado en las disposiciones legales vigentes. Se ocupará también de todo lo relativo a los sistemas y procedimientos de gestión y pago de beneficios a Excombatientes de la Guerra del Chaco, lisiados, veteranos y herederos de los mismos, y de las pensiones graciables.

Art.81 DIRECCIÓN GENERAL DE INFORMÁTICA Y COMUNICACIONES. La Dirección General de Informática y Comunicaciones tendrá a su cargo la planificación, administración y coordinación de los sistemas de información y comunicaciones del área de administración de recursos de los organismos y entidades del Estado y de la Red Nacional de Comunicaciones de estos organismos y entidades. Estas funciones serán ejercidas por medio de directivas y procedimientos relativos al funcionamiento y mantenimiento de los

sistemas, asegurando la operación en línea entre los organismos y las entidades del Estado.

TÍTULO X DE LAS DISPOSICIONES FINALES

CAPÍTULO ÚNICO

Art.85 DEROGACIONES. Quedan derogadas las siguientes disposiciones legales:

e) el Capítulo V de la Ley No. 109/92, del 6 de enero de 1992 "Que aprueba con modificaciones el Decreto-Ley No. 15 de fecha 8 de marzo de 1990, "Que establece las funciones y estructura orgánica del Ministerio de Hacienda"; y

Art.87 VIGENCIA DE LA LEY. La presente ley entrará en vigencia el 1 de enero del año 2000.

Hasta tanto se dicte la reglamentación dispuesta en el Art. anterior, y toda vez que no se opongan a lo que esta ley determina, regirán supletoriamente las normas reglamentarias aplicables a la materia que se hallaban vigentes con anterioridad a la promulgación de la presente ley.

Art. 89 Comuníquese al Poder Ejecutivo.

Aprobado el Proyecto de Ley por la Honorable Cámara de Senadores, a dieciséis días del mes de diciembre del año un mil novecientos noventa y nueve, y por la Honorable Cámara de Diputados, a veinte días del mes de diciembre del año un mil novecientos noventa y nueve,

quedando sancionado el mismo, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 207, numeral 3) de la Constitución Nacional.

Pedro Efraín Alegre Sasiain

Presidente

H. Cámara de Diputados

Juan C. Galaverna D.

Presidente

H. Cámara de Senadores

Eduardo Acuña

Secretario Parlamentario

Ilda Mayeregger

Secretaria Parlamentaria

Asunción, 31 de diciembre de 1999

Téngase por Ley de la República, publíquese e insértese en el Registro Oficial.

El Presidente de la República

Luis Ángel González Macchi

Federico A. Zayas Chirife

Ministro de Hacienda

DECRETO N° 8.127/00 POR EL CUAL SE ESTABLECEN LAS DISPOSICIONES LEGALES ADMINISTRATIVAS QUE REGLAMENTAN LA IMPLEMENTACIÓN DE LA LEY N° 1535/99, DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO, Y EL FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA - SIAF

DECRETO N° 8.127/00

POR EL CUAL SE ESTABLECEN LAS DISPOSICIONES LEGALES ADMINISTRATIVAS QUE REGLAMENTAN LA IMPLEMENTACIÓN DE LA LEY N° 1535/99, DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO, Y EL FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA - SIAF

Asunción, 30 de marzo de 2000

VISTA: La Ley N° 1535/99, "DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO", QUE ESTABLECE EL MARCO GENERAL DE ORGANIZACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA.

CONSIDERANDO: Que la administración contemporánea enfrenta hoy día el desafío de establecer y consolidar modernos esquemas de gestión financiera, dirigidos a incrementar los niveles de eficiencia, optimización y racionalización de los recursos del Estado, como respuesta a la dinámica propia de las condiciones impuestas por el desarrollo social y económico del país.

Que es necesario establecer las disposiciones legales y administrativas que reglamenten el marco conceptual, estructural y operativo del Sistema Integrado de Administración Financiera SIAF, y de cada uno de los procesos inherentes a los sistemas de Presupuesto, Inversión Pública, Tesorería, Crédito y Deuda Pública, Contabilidad y Control, definiendo los principios, políticas, competencias, normas técnicas y procedimientos que deberán observar todos los Organismos y Entidades del Estado conforme a lo dispuesto en la Ley N° 1.535/99.

Que el artículo 86 de la Ley N° 1535/99 establece que "El Poder Ejecutivo reglamentará la presente ley, antes del 31 de marzo del año 2000 y enviará copia de la misma a los Organismos y Entidades del Estado, dentro de los cinco días siguientes y la publicará en dos diarios de circulación nacional".

Que la Abogacía del Tesoro del Ministerio de Hacienda en su dictamen N° 227 de fecha 29 de marzo de 2000, emitió su parecer favorable para el presente decreto.

POR TANTO, en ejercicio de sus facultades constitucionales,

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DEL PARAGUAY

DECRETA:

TÍTULO IX

DE LAS DISPOSICIONES FINALES

CAPÍTULO ÚNICO.

- Art. 105 ORGANIZACIÓN DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA. Autorízase al Ministerio de Hacienda a realizar la reestructuración orgánica y funcional de cada una de las dependencias que conforman la Subsecretaría de Estado de Administración Financiera, para adecuarla a las disposiciones establecidas en la ley y su reglamentación.
- Art. 108 VIGENCIA DE LA REGLAMENTACIÓN. Este decreto entrará en vigencia el 1 de abril del 2000.

- Art. 109 El presente decreto será refrendado por el Ministro de Hacienda.
- Art. 110 Comuníquese, publíquese y dése al Registro Oficial.

El Presidente de la República
LUÍS ÁNGEL GONZÁLEZ MACCHI

Federico Zayas
Ministro de Hacienda

LEY N° 2421/04 “DE REORDENAMIENTO
ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN
FISCAL”

LEY N° 2421/04

DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL

CAPITULO I

DEL REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO

Art. 1° Modifícase el Artículo 237 de la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992 “Que Establece el Nuevo Régimen Tributario”, el que queda redactado como sigue:

Art. 237 ACCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA. En contra de las resoluciones expresas o tácitas dictadas por la Administración Tributaria resolviendo los recursos de reconsideración o reposición interpuestos por el contribuyente, es procedente la acción contencioso administrativa ante el Tribunal de Cuentas.

La demanda deberá interponerse por el agraviado ante dicho Tribunal dentro del plazo perentorio de dieciocho días, contados desde la notificación de la resolución expresa o de vencido el plazo para dictarla, en el caso de denegatoria tácita.

Representará al Ministerio de Hacienda en el recurso, un profesional de la Abogacía del Tesoro.”

Art. 2° La Abogacía del Tesoro del Ministerio de Hacienda ejercerá la representación legal del Estado en las demandas o trámites que deban promoverse para el

cobro de créditos fiscales, sin perjuicio de las demás funciones establecidas en la Ley N° 109/91, del 6 de enero de 1992 "Que aprueba con modificaciones el Decreto-Ley N° 15 de fecha 8 de marzo de 1990 'Que establece las funciones y estructura Orgánica del Ministerio de Hacienda'".

CAPÍTULO II

DE LA MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO

Art. 3° Modificanse los Artículos 2°, 3°, 5°, 8°, 9°, 10, 14 y 20 del Libro I, Título 1, Capítulo I, "Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios" de la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992 y sus modificaciones, los que quedan redactados como sigue:

Art. 9° NO SE PODRÁN DEDUCIR:

b) Sanciones por infracciones fiscales.¹²⁶

LIBRO III

IMPUESTO AL CONSUMO

TÍTULO I

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Art. 85 DOCUMENTACIÓN. Los contribuyentes, están obligados a extender y entregar facturas por cada enajenación y prestación de servicios que realicen, debiendo conservar copias de las mismas hasta cumplirse la prescripción del impuesto.

Todo comprobante de venta, así como los demás documentos que establezca la Reglamentación deberá ser timbrado por la Administración antes de ser utilizado

¹²⁶ Véase art. 170 de la Ley 125/91 "NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO" arts. 182 y 183

por el contribuyente o responsable. Deberán contener necesariamente el RUC del adquirente o el número del documento de identidad sean o no consumidores finales.

Todos los precios se deberán anunciar, ofertar o publicar con el IVA incluido. En todas las facturas o comprobantes de ventas se consignará los precios sin discriminar el IVA, salvo para los casos en que el Poder Ejecutivo por razones de control disponga que el IVA se discrimine en forma separada del precio.

La Administración establecerá las demás formalidades y condiciones que deberán reunir los comprobantes de ventas y demás documentos de ingreso o egreso, para admitirse la deducción del crédito fiscal, la participación en la lotería fiscal, o para permitir un mejor control del impuesto.

Cuando el giro o naturaleza de las actividades haga dificultoso, a juicio de la Administración, la emisión de la documentación pormenorizada, ésta podrá a pedido de parte o de oficio, aceptar o establecer formas especiales de facturación.”

Art. 88 CRÉDITO FISCAL DEL EXPORTADOR Y ASIMILABLES. La Administración Tributaria devolverá el crédito fiscal correspondiente a los bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones que realicen. Este crédito será imputado en primer término contra el débito fiscal, para el caso que el exportador también realice operaciones gravadas en el mercado interno y consignadas en la declaración jurada y de existir excedente el mismo será destinado al pago de otros tributos fiscales vencidos o a vencer dentro del ejercicio fiscal a petición de parte y las retenciones, conforme lo establezca la reglamentación.

El saldo será devuelto en un plazo que no podrá exceder los sesenta días corridos a partir de la presentación de la

solicitud, condicionado a que la misma esté acompañada de los comprobantes que justifiquen dicho crédito, la declaración jurada y la certificación de auditor independiente. El requerimiento de la certificación de auditor independiente lo establecerá la Administración Tributaria en función a informaciones tales como el volumen de exportaciones, tipo de actividad, entre otros. La falsa declaración del contribuyente y de su auditor será tipificada como defraudación fiscal y delito de evasión fiscal.

Los exportadores podrán solicitar la devolución acelerada del crédito presentando una garantía bancaria, financiera o póliza de seguros conforme al texto redactado por la Administración Tributaria con el asesoramiento del Banco Central del Paraguay. En este sistema, el plazo para la devolución será de quince días. El plazo de la garantía será por ciento veinte días corridos contados desde la fecha de la solicitud.

En el caso de que la Administración Tributaria no diere cumplimiento a la devolución del crédito dentro de los plazos establecidos, el contribuyente podrá obtener la compensación automática con otros importes que el mismo pudiere tener en carácter de agente de retención o que deba pagar como impuesto a la renta y/o sus anticipos.

Las solicitudes de devolución serán tramitadas y resueltas en el mismo orden en que fueron presentadas. Para tales efectos se enumerarán correlativamente y por listado independiente las solicitudes sin garantía bancaria y aquellas con garantía bancaria. No podrá concederse el crédito a un solicitante posterior si un pedido anterior no se encontrase resuelto, excluyéndose del mismo las solicitudes cuestionadas por la Administración.

Si la Administración cuestiona todo o parte del crédito solicitado por el contribuyente por irregularidad en la documentación, ello implicará la no devolución o la devolución de la parte no objetada, debiendo en ambos casos iniciar sumario administrativo respecto de la parte cuestionada, siempre y cuando la objeción no se refiera a una impugnación formal o ésta fuere aceptada por el contribuyente. Los créditos cuestionados serán resueltos en el mismo orden en que fueron objetados.

La mora en la devolución por parte de la Administración dará lugar a la percepción de intereses moratorios a la misma tasa que aplica la Administración Tributaria en los casos de mora, excluidos los primeros sesenta días corridos y pagaderos juntamente con la devolución del crédito fiscal. Transcurrido el plazo de sesenta días de mora, el contribuyente podrá denunciar el hecho al Ministro de Hacienda, debiendo disponerse, dentro de los diez días de presentada la misma, la instrucción de sumario administrativo a los funcionarios actuantes para la investigación y determinación de sus responsabilidades, si las hubiere. La denuncia infundada será sancionada con una multa equivalente a diez salarios mínimos mensuales vigentes para actividades diversas no especificadas en la República, pagadera dentro de los cinco días de haberse dictado la Resolución correspondiente.

Los bienes ingresados al país bajo el régimen de admisión temporaria con el objeto de ser transformados, elaborados, perfeccionados y posteriormente re-exportados tendrán el mismo tratamiento fiscal de los exportadores.

De igual forma serán considerados aquellos bienes extranjeros destinados a ser reparados o acabados en el país, que ingresen por el mencionado régimen.

PÁRRAFO PRIMERO: Los fabricantes de bienes de capital tendrán el mismo trato previsto en este artículo para los exportadores por las ventas realizadas en el mercado interno durante el ejercicio fiscal y por los saldos no recuperados del crédito fiscal afectado a la fabricación de dichos bienes, cuando dichos bienes son vendidos en los términos de la exoneración contemplada en el Artículo 83 numeral 1) inciso g) de la presente Ley.”

Art. 108 LIQUIDACIÓN Y PAGO. El impuesto es de liquidación mensual, con excepción de los combustibles que se realizará por períodos semanales que abarcará de domingos a sábados.

La Administración establecerá la oportunidad de la presentación de la declaración jurada y del pago, así como la exigibilidad de libros y registros especiales o formas apropiadas de contabilización. En las importaciones la liquidación se efectuará previamente al retiro de los bienes de la Aduana.

En los casos de bienes importados o de producción nacional y que se hallen gravados por el Impuesto Selectivo al Consumo, cuando estos constituyan materia prima de bienes fabricados en el país, el Impuesto abonado en la etapa anterior, será considerado como anticipo del Impuesto Selectivo al Consumo que corresponda abonar por la primera enajenación del bien final que se produce en el país. En el caso de que el bien final fue exportado dará derecho a reembolso o retorno.”

Art. 9° Modifícanse los Artículos 188, 189, 194, 200, 239, 250 y 261 del Libro V, “Disposiciones de Aplicación General” de la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992 los cuales quedan redactados como sigue:

Art.188 VIGENCIA Y PUBLICIDAD. Las reglamentaciones y demás disposiciones administrativas de carácter

general se aplicarán desde el día siguiente al de su publicación en dos diarios de circulación nacional o desde la fecha posterior a su publicación que ellas mismas indiquen; cuando deban ser cumplidas exclusivamente por los funcionarios, se aplicarán desde la fecha antes mencionada o de su notificación a éstos.

La Administración Tributaria, deberá dentro de los noventa días de vigencia de la presente Ley uniformar el criterio técnico sustentado en las contestaciones a las consultas efectuadas de acuerdo a lo establecido en el Libro V - Capítulo XIII - Artículo 241 y siguientes de la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992. Para dicho efecto, los beneficiarios de dichas resoluciones deberán solicitar la confirmación o modificación de las contestaciones otorgadas a sus consultas dentro de los treinta días siguientes a la fecha de vigencia de la presente Ley. Se presumirá que los interesados que no formulen las consultas dentro de dicho plazo han perdido interés en la cuestión planteada, quedando cualquier respuesta anterior emitida a favor de los mismos automáticamente derogada a partir del vencimiento del plazo.

Cuando la Administración Tributaria cambie de interpretación, o criterio no procederá la aplicación con efecto retroactivo de la nueva interpretación o criterio.

Además de la mencionada publicación la Administración dispondrá de una página web en la que regularmente incorporará:

- a) Las normas y demás disposiciones de carácter general.
- b) Las respuestas a las consultas vinculantes o no vinculantes.

- c) Las resoluciones administrativas recaídas en los sumarios administrativos.
- d) La lista de los contribuyentes que no sean personas físicas y sus respectivos RUC.
- e) Los lugares habilitados para el pago de tributos.
- f) Los lugares habilitados para la recepción de declaraciones juradas.
- g) La lista de los comercios inhabilitados por sanciones tributarias.
- h) El calendario impositivo de pagos.
- i) Los formularios a ser utilizados para las distintas actuaciones tributarias.
- j) La lista de los contribuyentes con los montos pagados por cada impuesto.
- k) La lista de los contribuyentes morosos cuando la mora exceda de noventa días.
- l) La lista de los beneficiarios de exoneraciones fiscales, por regímenes especiales con la cuantificación, estimada o real del sacrificio fiscal.
- m) Los nombres y cargos de todos los funcionarios de la administración tributaria.
- n) Los resultados de las fiscalizaciones e intervenciones de la Administración Tributaria que se encuentren firmes y ejecutoriados.
- ñ) Los pedidos de devolución de crédito tributario del exportador, con indicación del número de la solicitud, el

nombre del exportador, el monto solicitado, indicando por separado aquellos con garantía bancaria.

o) Los pedidos de devolución de crédito tributario del exportador con documentación observada por la Administración, con indicación del número asignado al expediente, el nombre del exportador y el monto pendiente de decisión.

p) Otra información que sienta las bases para una mayor transparencia.

En la difusión de las resoluciones dictadas en las consultas vinculantes o no vinculantes y en las resoluciones recaídas en los sumarios administrativos no se identificará al sujeto pasivo.

La página web deberá estar en servicio dentro de los treinta días de entrada en vigencia de esta Ley y contener toda la información desde el inciso a) hasta el inciso p) en un plazo que no excederá de doce meses de la entrada en vigencia de la presente Ley. Se mantendrá actualizada periódicamente y la información incorporada a la página no podrá tener un atraso de más de sesenta días.

En todos los casos, prevalecerá toda la información publicada en la Gaceta Oficial.”

Art. 189 FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN. La Administración Tributaria dispondrá de las más amplias facultades de administración y control y especialmente podrá:

1) Dictar normas relativas a la forma y condiciones a las que se ajustarán los administrados en materia de documentación y registro de operaciones, pudiendo incluso habilitar o visar libros y comprobantes de venta o

compra, en su caso, para las operaciones vinculadas con la tributación y formularios para las declaraciones juradas y pagos.

2) Exigir de los contribuyentes que lleven libros, archivos, registros o emitan documentos especiales o adicionales de sus operaciones pudiendo autorizar a determinados administrados para llevar una contabilidad simplificada y también eximirlos de la emisión de ciertos comprobantes.

3) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de sus libros y documentos vinculados a la actividad gravada, así como requerir su comparecencia para proporcionar informaciones.

4) Incautar o retener, previa autorización judicial por el término de hasta treinta días prorrogables por una sola vez, por el mismo modo los libros, archivos, documentos, registros manuales o computarizados, así como tomar medidas de seguridad para su conservación cuando la gravedad del caso lo requiera. La autoridad judicial competente será el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial de turno que deberá expedirse dentro del plazo perentorio de veinticuatro horas. Resolución de la que podrán recurrirse con efecto suspensivo.

5) Requerir informaciones a terceros relacionados con hechos que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como exhibir documentación relativa a tales situaciones y que se vincule con la tributación.

No podrán exigirse informe de:

a) Las personas que por disposición legal expresa puedan invocar el secreto profesional incluyendo la actividad bancaria.

b) Los ministros del culto, en cuanto a los asuntos relativos al ejercicio de su ministerio.

c) Aquellos cuya declaración comportará violar el secreto de la correspondencia epistolar o de las comunicaciones en general.

6) Constituir al inspeccionado en depositario de mercaderías y de los libros contables e impositivos, documentos o valores de que se trate, en paquetes sellados, lacrados o precintados y firmados por el funcionario, en cuyo caso aquel asumirá las responsabilidades legales del depositario.

El valor de las mercaderías depositadas podrá ser sustituido por fianza u otra garantía a satisfacción del órgano administrativo.

Si se tratare de mercaderías, valores fiscales falsificados o reutilizados, o del expendio y venta indebido de valores fiscales o en los casos en que el inspeccionado rehusare de hacerse cargo del depósito, los valores, documentos o mercaderías deberán custodiarse en la Administración otorgándose los recibos correspondientes.

7) Practicar inspecciones en locales ocupados por los contribuyentes, responsables o terceros. Si éstos no dieren su consentimiento para el efecto, en todos los casos deberá requerirse orden judicial de allanamiento de acuerdo con el derecho común. La autoridad judicial competente será el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial de turno, el cual deberá expedir en mandamiento, si procediere, dentro del término perentorio de veinticuatro horas de haberse formulado el pedido.

8) Controlar la confección de inventario, confrontar el inventario con las existencias reales y confeccionar inventarios.

9) Citar a los contribuyentes y responsables, así como a los terceros de quienes se presume que han intervenido en la comisión de las infracciones que se investigan, para que contesten o informen acerca de las preguntas o requerimientos que se les formulen, levantándose el acta correspondiente firmada o no por el citado.

10) Suspender las actividades del contribuyente, hasta por el término de tres días hábiles, prorrogable por un período igual previa autorización judicial, cuando se verifique cualquiera de los casos previstos en los numerales 1), 4), 6), 7), 10), 11), 13) y 14) del Artículo 174 de la presente Ley, a los efectos de fiscalizar exhaustivamente el alcance de las infracciones constatadas y de otros casos de presunciones de defraudación, cuando tal clausura del local sea necesario para el cumplimiento de la fiscalización enunciada precedentemente.

Durante el plazo de la medida el o los locales del contribuyente no podrán abrir sus puertas al público, haciéndose constar de esa circunstancia en la entrada o entradas de los mismos. La autoridad judicial competente será el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial de Turno de la Circunscripción de Asunción, el cual deberá resolver, si procediere, dentro de veinticuatro horas de haberse formulado el pedido. La prórroga será concedida si la Administración presenta al Juzgado evidencias de la constatación de otras infracciones de los casos de presunciones de defraudación denunciados al solicitar la autorización, incluso cuando las nuevas infracciones constatadas se refieran a los mismos casos siempre que se traten de hechos distintos.

La petición será formulada por la Administración Tributaria y la decisión judicial ordenando la suspensión será apelable dentro del plazo de cuarenta y ocho horas, la que deberá ser otorgada sin más trámite y al solo efecto devolutivo.

Para el cumplimiento de la medida decretada se podrá requerir el auxilio de la fuerza pública, y en caso de incumplimiento será considerado desacato.

11) Solicitar a la autoridad judicial competente el acceso a información privada de los contribuyentes en poder de instituciones públicas nacionales, cuando ello sea necesario para la aplicación de las disposiciones de la presente Ley. Las informaciones así obtenidas serán mantenidas en secreto, y sólo serán comunicadas a las autoridades tributarias y a los órganos y los tribunales administrativos y judiciales para el cumplimiento de sus funciones.

En el caso de que la información esté en poder de autoridades públicas extranjeras o internacionales, el acceso a la misma se regirá por los tratados internacionales suscriptos entre los países involucrados y la República del Paraguay.

Para el cumplimiento de todas sus atribuciones, la Administración podrá requerir la intervención del Juez competente y éste, el auxilio de la fuerza pública, la que deberá prestar ayuda en forma inmediata estando obligada a proporcionar el personal necesario para cumplir las tareas requeridas.”

Art. 194 RÉGIMEN DE CERTIFICADOS. Establécese un régimen de certificado de no adeudar tributos y accesorios para los contribuyentes y responsables que administra la Subsecretaría de Estado de Tributación.

Será obligatoria su obtención previo a la realización de los siguientes actos:¹²⁷

- a) Obtener patentes municipales en general.
- b) Suscribir escritura pública de constitución o cancelación de hipotecas en el carácter de acreedor.
- c) Presentaciones a licitaciones públicas o concursos de precios.
- d) Obtención y renovación de créditos de entidades de Intermediación financiera.
- e) Adquisición y enajenación de inmuebles y automotores.
- f) Obtención de pasaporte.

El certificado al solo efecto de lo dispuesto en el párrafo siguiente acreditará que sus titulares han satisfecho el pago de los tributos exigibles al momento de la solicitud.

El incumplimiento de dicha exigencia impedirá la inscripción de los actos registrables y generará responsabilidad solidaria de las partes otorgantes, así como también la responsabilidad subsidiaria de los escribanos públicos actuantes, respecto de las obligaciones incumplidas.

La Administración deberá expedir dicho certificado en un plazo no mayor de cinco días hábiles a contar del siguiente al de su solicitud. En caso de no expedirse en término, el interesado podrá sustituir dicho comprobante con la copia sellada de la solicitud del certificado y constancia notarial de la no expedición del mismo en término.

¹²⁷ Véase Ley N° 125/91 “Que establece el Nuevo Régimen Tributario”

En caso de controversia en sede administrativa o jurisdiccional el certificado deberá emitirse con constancia de la misma, lo cual no impedirá la realización de los actos referidos.

La Administración reglamentará el funcionamiento del presente régimen. Dispondrá asimismo la fecha de su entrada en vigencia. Hasta dicha fecha para la realización de los actos enumerados en el presente artículo, se requerirá la presentación de la copia certificada de la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado correspondiente al mes precedente y del Impuesto a la Renta, cuando corresponda, del último ejercicio fiscal para el cual el plazo de presentación a la Administración ya venció.”

Art. 200. NOTIFICACIONES PERSONALES. Las resoluciones expresas o fictas que determinen tributos, impongan sanciones administrativas, decidan recursos, decreten la apertura a prueba y, en general todas aquellas que causen gravamen irreparable, serán notificadas personalmente o por cédula al interesado en el domicilio constituido en el expediente y, a falta de éste, en el domicilio fiscal o real.

Las notificaciones personales se practicarán directamente al interesado con la firma del mismo en el expediente, personalmente o por cédula, courrier, telegrama colacionado. Se tendrá por practicada la notificación en la fecha en que se haga constar la comparecencia o incomparecencia en el expediente, si se hubieren fijado días de notificaciones.

Igualmente, en la fecha en que se reciba el aviso de retorno del colacionado, deberá agregarse al expediente las respectivas constancias. Si la notificación se efectuare en día inhábil o en días en que la

Administración Tributaria no desarrolle actividad, se entenderá realizada en el primer día hábil siguiente.

En caso de ignorarse el domicilio, se citará a la parte interesada por edictos publicados por cinco días consecutivos en un diario de gran difusión, bajo apercibimiento de que si no compareciere sin justa causa se proseguirá el procedimiento sin su comparecencia.

Existirá notificación tácita cuando la persona a quien ha debido notificarse una actuación, efectúa cualquier acto o gestión que demuestre o suponga su conocimiento.”

Art. 239 MULTAS. El funcionario actuante será considerado “denunciante”, de cualquier infracción a la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992 y tendrá derecho hasta el 50% (cincuenta por ciento) de las multas que se aplicaren y cobraren al trasgresor. Se considera que el funcionario actúa en carácter de denunciante en nombre y representación de los funcionarios públicos de la Administración Tributaria, entre quienes se deberá distribuir el producido de la participación en la multa mediante un sistema equitativo que se establecerá reglamentariamente por resolución de la Administración Tributaria.”

Art. 250 RECAUDACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS EN BENEFICIO DEL CONTRIBUYENTE. Lo recaudado por concepto de tributos, multas, recargos o intereses, será depositado en las cuentas bancarias legalmente habilitadas.

La Administración Tributaria habilitará en todos los Municipios de la República una o más agencias receptoras de declaraciones juradas, de pago de impuestos, de información a los contribuyentes y responsables, de recepción y entrega de comprobantes de venta para el timbrado, así como los demás

documentos que establezca la Administración. Asimismo, se podrá contratar con Gobiernos locales, entidades bancarias, financieras, cooperativas, entes públicos y/o privados que la Administración considere conveniente, tanto en materia de recaudación como deservicios conexos relacionados con la gestión de la Administración Tributaria.

Al efecto deberá suscribirse un contrato y el contratado asumirá las responsabilidades civiles y penales de los funcionarios públicos por el mal desempeño de sus trabajos, debiendo remunerarse por dichos servicios de manera uniforme, conforme al volumen y características propias de las operaciones.

La Administración podrá requerir al contratado garantías reales o personales sobre las gestiones que se le encomienden.”

CAPITULO III

DE LA CREACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DEL SERVICIO DE CARACTER PERSONAL

**Art. 10 HECHO GENERADOR, CONTRIBUYENTES Y
NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

1) HECHO GENERADOR. Estarán gravadas las rentas de fuente paraguaya que provengan de la realización de actividades que generen ingresos personales. Se consideran comprendidas, entre otras:

a) El ejercicio de profesiones, oficios u ocupaciones o la prestación de servicios personales de cualquier clase, en forma independiente o en relación de dependencia, sea en instituciones privadas, públicas, entes descentralizados, autónomos o de economía mixta, entidades binacionales, cualquiera sea la denominación del beneficio o remuneración.

b) El 50% (cincuenta por ciento) de los dividendos, utilidades y excedentes que se obtengan en carácter de accionistas o de socios de entidades que realicen actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios y Rentas de las Actividades Agropecuarias, distribuidos o acreditados, así como de aquellas que provengan de cooperativas comprendidas en este Título.

c) Las ganancias de capital que provengan de la venta ocasional de inmuebles, cesión de derechos y la venta de títulos, acciones y cuotas de capital de sociedades.

d) Los intereses, comisiones o rendimientos de capitales y demás ingresos no sujetos al Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios, Rentas de las Actividades Agropecuarias y Renta del Pequeño Contribuyente.

2) CONTRIBUYENTES. Serán contribuyentes:

a) Personas físicas.

b) Sociedades simples.

3) NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA: El nacimiento de la obligación tributaria se configurará al cierre del ejercicio fiscal, el que coincidirá con el año civil.

El método de imputación de las rentas y de los gastos, será el de lo efectivamente percibido y pagado respectivamente, dentro del ejercicio fiscal.

Art. 11 DEFINICIONES.

1) Se entenderá por servicios de carácter personal aquellos que para su realización es preponderante la utilización del factor trabajo, con independencia de que

los mismos sean prestados por una persona natural o por una sociedad simple. Se encuentran comprendidos entre ellos los siguientes:

- a) El ejercicio de profesiones universitarias, artes, oficios y la prestación de servicios personales de cualquier naturaleza.
- b) Las actividades de despachantes de aduana y rematadores.
- c) Las actividades de comisionistas, corretajes e intermediaciones en general.
- d) Los prestados en relación de dependencia.
- e) El desempeño de cargos públicos, electivos o no, sea en forma dependiente o independiente.

2) Se entienden por dividendos y utilidades aquellas que se obtengan en carácter de accionistas o de socios de entidades que realicen actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicio que no sean de carácter personal y de las actividades agropecuarias.

3) Considéranse ganancias de capital a las rentas que generan la venta ocasional de inmuebles, las que provienen de la venta o cesión de derechos, títulos, acciones o cuotas de capital, intereses, comisiones o rendimientos, regalías y otros similares que no se encuentren gravados por el Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios, Renta de las Actividades Agropecuarias y Renta del Pequeño Contribuyente.

Art. 12 FUENTE. Sin perjuicio de las disposiciones especiales que se establecen, se considerarán de fuente

paraguaya las rentas que provengan del servicio de carácter personal, prestados en forma dependiente o independiente a personas y entidades privadas o públicas, autónomas, descentralizadas o de economía mixta, y entidades binacionales, cuando la actividad se desarrolle dentro del territorio nacional con independencia de la nacionalidad, domicilio, residencia o lugar de celebraciones de los acuerdos o contratos.

Igualmente, serán consideradas de fuente paraguaya las rentas provenientes del trabajo personal cuando consistieren en sueldos u otras remuneraciones que abonen el Estado, las Entidades Descentralizadas, las Municipalidades, Gobernaciones, Entidades Binacionales, y las sociedades de economía mixta, cuando afecta al personal nacional y a sus representantes en el extranjero o a otras personas físicas a las que se encomiende funciones fuera del país, salvo que tales remuneraciones abonen el Impuesto a la Renta Personal en el país de destino, con una alícuota igual o superior a la incidencia del presente impuesto.

Los dividendos y utilidades, son de fuente paraguaya cuando dicha utilidad proviene de actividades de empresas radicadas en el país.

Las ganancias de capital son de fuente paraguaya cuando el inmueble esté ubicado en jurisdicción paraguaya, y cuando las utilidades de la venta de los títulos, acciones o cuotas de capital provengan de sociedades constituidas o domiciliadas en el país.

Art. 13 RENTA BRUTA, PRESUNCIÓN DE RENTA IMPONIBLE Y RENTA NETA.

1) RENTA BRUTA. Constituirá renta bruta cualquiera sea su denominación o forma de pago:

a) Las retribuciones habituales o accidentales de cualquier naturaleza provenientes del trabajo personal, en relación de dependencia, prestados a personas, entidades, empresas unipersonales, sociedades con o sin personería jurídica, asociaciones y fundaciones con o sin fines de lucro, cualquiera sea la modalidad del contrato.

Se considerarán comprendidas, las remuneraciones que perciban el dueño, los socios, gerentes, directores y demás personal superior de sociedades o entidades por concepto de servicios que presten en el carácter de tales.

b) Las retribuciones provenientes del desempeño de cargos públicos, electivos o no, habituales, ocasionales, permanentes o temporales, en la Administración Central y los demás poderes del Estado, los entes descentralizados y autónomos, las municipalidades, Gobernaciones, Entidades Binacionales y demás entidades del sector público.

c) Las retribuciones habituales o accidentales de cualquier naturaleza, provenientes de actividades desarrolladas en el ejercicio libre de profesiones, artes, oficios, o cualquier otra actividad similar, así como los derechos de autor.

Quedan comprendidos los ingresos provenientes de las actividades desarrolladas por los comisionistas, corredores, despachantes de aduanas y demás intermediarios en general, así como la prestación de servicios personales de cualquier naturaleza.

Los consignatarios de mercaderías se consideran comprendidos en el Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios.

d) El 50% (cincuenta por ciento) de los importes que se obtenga en concepto de dividendos, utilidades y

excedentes en carácter de accionistas, o de socios de entidades que realicen actividades comprendidas en el Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicio que no sean de carácter personal.

e) Los ingresos brutos que generen la venta ocasional de inmuebles, cesión de derechos, títulos, acciones o cuotas de capital, intereses, comisiones o rendimientos obtenidos, regalías y otros similares que no se encuentren gravadas por el Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios y Rentas de las Actividades Agropecuarias.

2) PRESUNCIÓN DE RENTA IMPONIBLE. Respecto de cualquier contribuyente, se presume, salvo prueba en contrario, que todo enriquecimiento o aumento patrimonial procede de rentas sujetas por el presente impuesto. En su caso, el contribuyente estará compelido a probar que el enriquecimiento o aumento patrimonial proviene de actividades no gravadas por este impuesto.

3) RENTA NETA. Para la determinación de la renta neta se deducirán de la renta bruta:

a) Los descuentos legales por aportes al Instituto de Previsión Social o a Cajas de Jubilaciones y Pensiones creadas o admitidas por Ley o Decreto-Ley.

b) Las donaciones al Estado, a las municipalidades, a las entidades religiosas reconocidas por las autoridades competentes, así como las entidades con personería jurídica de asistencia social, educativa, cultural, caridad o beneficencia, que previamente fueran reconocidas como entidad de beneficio público por la administración. El Poder Ejecutivo podrá establecer limitaciones a los montos deducibles de las mencionadas donaciones.

c) Los gastos y erogaciones en el exterior, en cuanto estén relacionados directamente con la generación de rentas gravadas, de acuerdo a los términos y condiciones que establezca la reglamentación. Los gastos indirectos serán deducibles proporcionalmente, en la forma y condiciones que establezca la reglamentación.

d) En el caso de las personas físicas, todos los gastos e inversiones directamente relacionados con la actividad gravada, siempre que represente una erogación real, estén debidamente documentados y a precios de mercado, incluyendo la capitalización en las sociedades cooperativas, así como los fondos destinados conforme al Artículo 45 de la Ley N° 438/94. Serán también deducibles todos los gastos e inversiones personales y familiares a su cargo en que haya incurrido el contribuyente y destinados a la manutención, educación, salud, vestimenta, vivienda y esparcimiento propio y de los familiares a su cargo, siempre que la erogación esté respaldada con documentación emitida legalmente de conformidad con las disposiciones tributarias vigentes.

e) Para las personas que no son aportantes de un seguro social obligatorio, hasta un 15% (quince por ciento) de los ingresos brutos de cada ejercicio fiscal colocados sea en

e.a) depósitos de ahorro en Entidades Bancarias o Financieras regidas por la Ley N° 861/96;

e.b) en Cooperativas que realicen actividades de Ahorro y Crédito;

e.c) en inversiones en acciones nominativas en Sociedades Emisoras de Capital Abierto del país; y,

e.d) en fondos privados de jubilación del país, que tengan por lo menos 500 (quinientos) aportantes activos.

Cuando el contribuyente opte por realizar una o más de las colocaciones admitidas, la deducibilidad por este concepto quedará siempre limitada al porcentaje indicado en este inciso. Para admitir la deducibilidad, las inversiones deberán realizarse a plazos superiores a tres años. En caso que el contribuyente retire estos depósitos o venda sus acciones antes de transcurridos tres ejercicios fiscales, se computará como ingresos gravados el monto inicialmente destinado a tales propósitos con un incremento del 33% (treinta y tres por ciento) anual, salvo que el contribuyente lo haya reinvertido dentro de los sesenta días siguientes inmediatamente en cualquiera de las alternativas especificadas en el presente inciso por igual o superior monto. A efecto de control del cómputo temporal registrará la primera operación financiera como fecha de referencia. Transcurrido dicho plazo estas inversiones constituirán ingresos exentos. La Administración Tributaria queda plenamente facultada a requerir a las entidades depositarias comprobación de las cuentas de ahorro y a las entidades emisoras la certificación respecto del paquete accionario del contribuyente, así como a los depósitos centralizados de valores la certificación respecto del paquete accionario y de títulos valores del contribuyente. Mientras no exista un depósito centralizado de valores, el Poder Ejecutivo determinará el procedimiento de aplicación.

f) En el caso de sociedades simples, todas las erogaciones e inversiones que guarden relación con la obtención de rentas gravadas y la mantención de su fuente, siempre que las mismas sean erogaciones reales y estén debidamente documentadas. Los gastos indirectos serán deducibles proporcionalmente, en la forma y condiciones que establezca la reglamentación.

En todos los casos aplicables, las deducciones están limitadas al monto de la renta bruta y condicionadas a que se encuentren totalmente documentadas de acuerdo

a las disposiciones legales con la constancia de por lo menos el Número de RUC o cédula de identidad del contribuyente, fecha y detalle de la operación y timbrado de la Administración Tributaria.

En el caso de las ganancias de capital por transferencia de inmuebles, cesión de derechos, títulos, acciones o cuotas de capital, regalías y otros similares que no se encuentren alcanzados por el Impuesto a la Renta de las Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios, Renta de las Actividades Agropecuarias y Renta del Pequeño Contribuyente, se presume de derecho que la renta neta constituye el 30% (treinta por ciento) del valor de venta o la diferencia entre el precio de compra del bien y el precio de venta, siempre que se haya materializado, por lo menos la compra, mediante instrumento inscripto en un registro público, la que resulte menor. En el caso de las acciones, títulos y cuotas de capital, cuando el adquirente de las mismas es un contribuyente del Impuesto a las Rentas de las Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios se tomará la renta real que produce la operación de conformidad con la documentación respaldatoria y las registraciones contables correspondientes.

Realizadas las deducciones admitidas, si la renta neta fuera negativa, la pérdida fiscal, cuando provengan de inversiones, se podrá compensar con la renta neta de los próximos ejercicios fiscales hasta un máximo de cinco, a partir del cierre del ejercicio en que se produjo la misma.

Las pérdidas de ejercicios anteriores no podrán deducirse en un monto superior al 20% (veinte por ciento) de los ingresos brutos de futuros ejercicios fiscales.

Esta disposición rige para las pérdidas fiscales que se generen a partir de la vigencia del presente impuesto.

Art. 14 CONCEPTOS NO DEDUCIBLES.

- a) El presente Impuesto a la Renta.
- b) Sanciones por infracciones fiscales.
- c) Los gastos que afecten directamente a operaciones no gravadas, exentas o exoneradas por el presente impuesto. Los gastos indirectos no serán deducibles en la misma proporción en que se encuentren con respecto a las rentas no gravadas, exentas o exoneradas.
- d) Los actos de liberalidad. Entiéndase como actos de liberalidad aquellas erogaciones realizadas sin recibir una contraprestación económica equivalente.

Art. 15 EXONERACIONES Y RENTA TEMPORALMENTE EXCEPTUADA.

- 1) Se exoneran las siguientes rentas:
 - a) Las pensiones que reciban del Estado los veteranos, lisiados y mutilados de la Guerra del Chaco, así como los herederos de los mismos.
 - b) Las remuneraciones que perciban los diplomáticos, agentes consulares y representantes de gobiernos extranjeros, por el desempeño de sus funciones, a condición de que exista en el país de aquellos, un tratamiento de reciprocidad para los funcionarios paraguayos de igual clase.
 - c) Los beneficiarios por las indemnizaciones percibidas por causa de muerte o incapacidad total o parcial, enfermedad, maternidad, accidente o despido.

d) Las rentas provenientes de jubilaciones, pensiones y haberes de retiro, siempre que se hayan efectuado los aportes obligatorios a un seguro social creado o admitido por Ley.

e) Los intereses, comisiones o rendimientos por las inversiones, depósitos o colocaciones de capitales en entidades bancarias y financieras en el país, regidas por la Ley N° 861/96, así como en Cooperativas que realicen actividades de Ahorro y Crédito, incluyendo las devengadas a favor de sus accionistas, socios, empleados y directivos y los rendimientos provenientes de los títulos de deuda emitidos por Sociedades Emisoras, autorizadas por la Comisión Nacional de Valores.

f) Las diferencias de cambio provenientes de colocaciones en entidades nacionales o extranjeras, así como de la valuación del patrimonio.

2) A los efectos de la incidencia del Impuesto establecido en el presente Capítulo queda determinado que las personas que obtengan ingresos dentro de los siguientes rangos quedarán excluidos temporalmente de la incidencia de este impuesto.

Para el primer ejercicio de vigencia de este impuesto, el rango no incidido queda fijado en diez salarios mínimos mensuales o su equivalente a ciento veinte salarios mínimos mensuales en el año calendario para cada persona física contribuyente.

El rango no incidido deberá ir disminuyendo progresivamente en un salario mínimo por año hasta llegar a tres salarios mínimos mensuales o su equivalente a treinta y seis salarios mínimos mensuales en el año calendario.

El salario mínimo se refiere al establecido para las actividades diversas no especificadas en la República vigente al inicio del ejercicio fiscal que se liquida.

Esta exceptuación no es aplicable a las sociedades simples que presten alguno de los servicios personales gravados.

3) En el caso de liberalización de los salarios, los montos por concepto de rango no incidido quedarán fijados en los valores vigentes a ese momento.

A partir de entonces, la Administración Tributaria deberá actualizar dichos valores, al cierre de cada ejercicio fiscal, en función de la variación que se produzca en el Índice General de Precios de Consumo. La mencionada variación se determinará en el período de doce meses anteriores al 1 de noviembre de cada año civil que transcurre, de acuerdo con la información que en tal sentido comuniquen el Banco Central del Paraguay o el organismo oficial competente.

Art. 16 LIQUIDACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO, TASAS Y ANTICIPOS A CUENTA.

1) DECLARACIÓN JURADA. Las personas que además de ser contribuyentes del presente impuesto sean también contribuyentes del Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios, Renta de las Actividades Agropecuarias y Renta del Pequeño Contribuyente, deberán presentar una sola declaración jurada, en los términos y condiciones que establezca la Administración.

2) LIQUIDACIÓN. El impuesto se liquidará anualmente por declaración jurada en la forma y condiciones que establezca la Administración, quedando facultada la misma para establecer los plazos en que los

contribuyentes y responsables deberán presentar las declaraciones juradas y efectuar el pago del impuesto correspondiente.

Al inicio de la vigencia del presente impuesto, así como conjuntamente con la referida presentación anual, se deberá adjuntar la Declaración Jurada de Patrimonio gravado del Contribuyente, de acuerdo con los términos y condiciones que establezca la reglamentación.

3) TASAS. Los contribuyentes deberán aplicar la tasa general del 10% (diez por ciento) sobre la Renta Neta Imponible cuando sus ingresos superen los 10 salarios mínimos mensuales y la del 8% (ocho por ciento) cuando fueran inferiores a ellos.

4) ANTICIPOS A CUENTA. La Administración Tributaria podrá establecer el pago de anticipos a cuenta.

Las disposiciones de aplicación general dispuestas en el Libro V de la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992, serán aplicadas al presente impuesto.

Los profesionales cuyos ingresos resulten de honorarios no sujetos a un sueldo o estipendio fijo periódico, no estarán obligados a efectuar anticipos de rentas por la parte de dichos ingresos, por tratarse de renta acíclica.

Art. 17 PERSONAS NO DOMICILIADAS EN EL PAÍS. Las personas físicas domiciliadas en el exterior que accidentalmente obtengan rentas por la realización dentro del territorio nacional de alguna de las actividades gravadas, determinarán el impuesto aplicando la tasa del 20% (veinte por ciento) sobre la renta neta de fuente paraguaya, la que constituirá el 50% (cincuenta por ciento) de los ingresos percibidos en este concepto, debiendo actuar como Agente de

Retención la persona que pague, acredite o remese dichas rentas.

Art. 18 DOCUMENTACIÓN. A los efectos del presente impuesto, la documentación deberá ajustarse a las disposiciones legales y reglamentarias establecidas por la Administración Tributaria.

Art. 19 Serán de aplicación al presente impuesto lo dispuesto en el Libro V, “Disposiciones de Aplicación General” de la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992.

CAPITULO IV

DE LA CREACION DE LA PATENTE FISCAL EXTRAORDINARIA PARA AUTOVEHICULOS

Art. 20 HECHO IMPONIBLE, CONTRIBUYENTES, NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, LIQUIDACIÓN Y PAGO. Establécese una Patente Fiscal por única vez a la tenencia de autovehículos, en que serán contribuyentes las personas físicas, personas jurídicas y demás entidades públicas o privadas de cualquier naturaleza, propietarios o poseedores de cualquier título de autovehículos, registrado o registrable en el Registro Automotor.

El hecho imponible se configura a partir de la vigencia de esta Ley y la liquidación y el pago del presente impuesto se hará en los términos y condiciones que establezca la reglamentación.

Art. 21 CONTRALOR. Los escribanos públicos y quienes ejerzan tales funciones no podrán extender escrituras relativas a transmisión, modificación o creación de derechos reales sobre los autovehículos sin el comprobante del previo pago de la patente fiscal, cuyos datos deberán insertarse en la escritura.

El incumplimiento de dicha exigencia impedirá la inscripción de los actos registrables y generará responsabilidad solidaria de las partes otorgantes, así como también responsabilidad subsidiaria de los escribanos actuantes, respecto de las obligaciones incumplidas.

La presente disposición regirá también respecto de la obtención de la patente municipal.

Art. 22 DEBERES, DERECHOS Y REGISTROS. Serán de aplicación al presente impuesto, las disposiciones del Libro V de la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992 “Que Establece el Nuevo Régimen Tributario”, sin perjuicio de las previstas en el Código Aduanero.

Art. 23 BASE IMPONIBLE. La base imponible la constituye el valor aforo de los autovehículos, que publicará la Administración Tributaria.

La Base imponible determinada en el presente artículo y sujeta al presente impuesto, corresponderá a los autovehículos cuyo valor aforo supere la suma de U\$S 30.000 (Dólares americanos treinta mil).

Art. 24 TASA IMPOSITIVA. La tasa impositiva de la patente fiscal será del 2% (dos por ciento).

Art. 25 EXONERACIONES. Estarán exentos del pago de la Patente fiscal de autovehículos:

- a) Los vehículos oficiales.
- b) Los pertenecientes a organismos internacionales, agentes diplomáticos, consulares y representantes de gobiernos extranjeros, a condición de que exista en el país de aquellos un tratamiento de reciprocidad.

c) Los autovehículos que constituyan bienes de cambio en los términos previstos en el Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios de la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992.

d) Los vehículos pertenecientes a los Cuerpos de Bomberos reconocidos por autoridad competente, ambulancia, maquinarias agropecuarias y de construcción, cosechadoras, tractores y motocicletas, camiones, camionetas con capacidad de cargas superiores a quinientos kilogramos, furgones, ómnibus y microómnibus.

e) Los automóviles utilizados para el transporte de personas reconocidas por autoridad competente.

Art. 26 INSTRUMENTO DE CONTROL. La Subsecretaría de Estado de Tributación queda facultada para exigir la utilización de instrumentos de control que serán emitidos por la Administración, la que establecerá las características que deberán reunir los mismos y las formalidades de su utilización.

CAPITULO V

DE LA APLICACION DE LA PRESENTE LEY

Art. 27 Autorízase a la Subsecretaría de Estado de Tributación, dependiente del Ministerio de Hacienda a fiscalizar y controlar el cumplimiento, por parte de los contribuyentes sin excepciones, de todas las obligaciones tributarias establecidas en la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992 “Que Establece el Nuevo Régimen Tributario” y sus modificaciones, en todo el territorio nacional, respecto de sus propias operaciones así como también con respecto a las operaciones de otros contribuyentes, con las limitaciones establecidas en el

Artículo 189, numeral 5¹²⁸), de la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992. Tratándose de contribuyentes regidos por la Ley N° 861/96 que prevé el deber del secreto, las fiscalizaciones se realizarán en coordinación con la Superintendencia de Bancos, conforme al reglamento a ser dictado conjuntamente por el Ministro de Hacienda y el Banco Central del Paraguay. En los casos de sumarios administrativos abiertos para la investigación de infracciones tributarias y mediante resolución fundada, la Subsecretaría de Estado de Tributación queda facultada a fiscalizar a terceros no contribuyentes. Derógase expresamente toda disposición legal anterior en contrario, que hayan sido establecidas en leyes generales o especiales, sin ningún tipo de limitación o excepción.

Art. 28 Cuando el contribuyente que, habiendo ejercido su defensa en los sumarios administrativos, o ante la jurisdicción contencioso administrativo fuere condenado al pago de impuestos y multas por resolución o sentencia ejecutoriada, y no abonare la misma, surgiendo indicios de las constancias del proceso el ocultamiento o desapoderamiento de bienes para evitar el cobro compulsivo, la Administración Tributaria remitirá los antecedentes al Ministerio Público para su investigación.

Art. 29 En los juicios en que el Estado Paraguayo y sus entes citados en el Artículo 3° de la Ley N° 1535/99 “De Administración Financiera del Estado”, actúe como demandante o demandado, en cualquiera de los casos, su responsabilidad económica y patrimonial por los servicios profesionales de abogados y procuradores que hayan actuado en su representación o en representación de la contraparte, sean en relación de dependencia o no,

¹²⁸ La Ley N° 125/91 “Que establece el Nuevo Régimen Tributario” dispone en su art. 189 numeral 5) Requerir informaciones a terceros relacionados con hechos que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como exhibir documentación relativa a tales situaciones y que se vincule con la tributación.

no podrán exceder del 50% (cincuenta por ciento) del mínimo legal, hasta cuyo importe deberán atenerse los jueces de la República para regular los honorarios a costa del Estado. Queda modificada la Ley N° 1376/88 “Arancel de Abogados y Procuradores”, conforme a esta disposición.

Art. 30 El acceso, permanencia y promoción en los cargos en la Administración Tributaria se realizarán mediante concurso de méritos y aptitudes.

La Administración Tributaria deberá realizar una selección por concurso o competencia para los funcionarios que pasarán a formar parte del plantel de la Administración Tributaria y Aduanera, así como implementará por lo menos una evaluación anual o cuando se considere pertinente, la cual en ambos casos deberá llevarse a cabo con una empresa, nacional o internacional, de reconocida trayectoria y solvencia moral.

El Poder Ejecutivo dentro de un plazo no mayor al de sesenta días posteriores a la sanción de esta ley, deberá establecer el reglamento, el que necesariamente comprenderá:

- a) Las bases y condiciones para dicho concurso.
- b) Las faltas graves en sus funciones entre las cuales se deberá incluir la falsificación o adulteración de instrumentos públicos, la retención indebida de ingresos públicos, modificación con intención dolosa en la recepción, transcripción y validación de información, tanto manual como electrónica, la no aceptación reiterada de las fiscalizaciones realizadas a través del proceso de revisión o revocación por la autoridad superior proveniente de mala fe o impericia comprobada, entre otros.

c) Un sistema de premiación por su laboriosidad y resultados positivos en las tareas encomendadas a los funcionarios de la Administración Tributaria y Aduanera.

La reglamentación de las funciones de la Subsecretaría de Estado de Tributación, así como el reglamento del funcionariado de la misma deberán dictarse dentro de los sesenta días de vigencia de esta Ley.

Art. 31 Las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán:

a) Las integrales, mediante sorteos periódicos entre los contribuyentes de una misma categoría de acuerdo a criterios objetivos que establezca la Administración, los que serán llevados a cabo en actos públicos con la máxima difusión; y,

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.

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.

Art. 32 Si el contribuyente o la propia Administración Tributaria considerase que la fiscalización no se realizó de una manera correcta desde el punto de vista técnico, o que ha concluido con imputaciones notoriamente infundadas, tendrá derecho a solicitar u ordenar una reverificación. Si la Administración considera, a tenor del informe de la reverificación, que la fiscalización inicial era técnicamente incorrecta o que las imputaciones eran notoriamente infundadas deberá iniciar un sumario administrativo contra los fiscalizadores actuantes y, de confirmarse cualquiera de dichos extremos, la sanción consistirá en la suspensión en sus funciones sin goce de sueldo por un plazo de tres meses, en el primer caso, de seis en el segundo, y en la tercera oportunidad el despido de la función pública, previo sumario administrativo.

Art. 33 Los contribuyentes con una facturación anual igual o superior a G. 6.000.000.000 (Guaraníes seis mil millones), deberán contar con dictamen impositivo de una auditoría externa, el cual deberá estar reglamentado por la Subsecretaría de Estado de Tributación. Dicho monto podrá actualizarse anualmente por parte de la Administración Tributaria, en función del porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumo que se produzca en el período de doce meses anteriores al 1 de noviembre de cada año civil, de acuerdo con la información que en tal sentido comunique el Banco Central del Paraguay o el organismo oficial competente.

Adicionalmente, la Subsecretaría de Estado de Tributación podrá establecer opcionalmente para todos o parte de los contribuyentes de una misma categoría la posibilidad de contratar una auditoría impositiva anual que será realizada por empresas o personas físicas del

sector privado especializadas en el ramo, cuyo costo estará a cargo del contribuyente, con cargo a remitir el informe a la Administración Tributaria.

A los efectos del presente artículo para las auditorías de balances y cuadro de resultados, estado de origen y aplicación de fondos, estado de evolución del patrimonio neto para fines de auditoría establecidos en este artículo, la Subsecretaría de Estado de Tributación creará un Registro de Auditores Externos que estarán habilitados para efectuar esta tarea y establecerá las normas técnica-contables a las cuales deberán ajustarse los informes, los criterios a ser tenidos en cuenta, así como los datos y requisitos que deberá contener el informe de la auditoría.

Los profesionales mencionados precedentemente serán directamente responsables del resultado del servicio prestado, así como de las que derivan del mal desempeño o del incumplimiento de las obligaciones a su cargo. La auditoría impositiva informará sobre la razonabilidad de las liquidaciones de impuestos de los contribuyentes. Facultase a la Administración Tributaria reglamentar la presente disposición.

El reglamento establecerá las causales de suspensión o del retiro del registro de auditores externos para aquellas personas que hayan incurrido en errores graves y manifiestos en el ejercicio de sus funciones, en caso de comprobarse el mal desempeño, así como las causales de inhabilitación definitiva en caso de reiteración.

CAPITULO VI

SUSPENSIONES, DEROGACIONES Y MODIFICACIONES

Art. 34 SUSPENSIÓN DE VIGENCIA. Suspéndase la vigencia de los Artículos 5° incisos b), e), g) e i); 8°; 9° y 13 de la Ley N° 60/90, del 26 de marzo de 1991 “Que

aprueba con modificaciones, el Decreto-Ley N° 27, de fecha 31 de marzo de 1990, Por el cual se modifica y amplía el Decreto-Ley N° 19, de fecha 28 de abril de 1990, Que establece el régimen de incentivos fiscales para la inversión de capital de origen nacional y extranjero”.

Art. 35 DEROGACIONES.

1) Deróganse las siguientes disposiciones:

b) Los Artículos 15, 40, 41, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 90, 128 numerales 25) y 34), 133 numerales 25) y 34), y 235 de la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992 “Que Establece el Nuevo Régimen Tributario” y sus modificaciones.

A partir de la promulgación de la presente Ley, quedan derogadas todas las leyes generales o especiales que otorgan exoneraciones o exenciones de Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Selectivo al Consumo e Impuestos Aduaneros, y no mencionadas más arriba excepto las exenciones contempladas en:

1) La Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992, texto modificado por la presente Ley.

CAPITULO VII DISPOSICIONES FINALES Y TRANSITORIAS

Art. 37 El RUC de las personas físicas será el que corresponda a su Cédula de Identidad paraguaya. En caso de personas extranjeras sin documentación oficial paraguaya la Administración reglamentará los procedimientos. El RUC de los demás contribuyentes podrá ser modificado por la Administración comunicando a los afectados.

Art. 38 Las disposiciones de la presente ley entrarán en vigencia en la fecha que lo determine el Poder Ejecutivo, dentro del año de la sanción, promulgación y publicación de la Ley. El Poder Ejecutivo podrá disponer la entrada en vigencia de las modificaciones de los impuestos existentes o de los que se establecen por esta Ley, y demás disposiciones de aplicación general, en fechas diferentes, el Impuesto a la Renta del Servicio del Carácter Personal entrará en vigencia el 1 de enero del año 2006.

Art. 39 La presente Ley, así como el Decreto presidencial que determine la fecha de entrada en vigencia de los impuestos de la presente ley y demás disposiciones de aplicación general, serán publicados en dos periódicos de gran circulación de la República.

Art. 40 Durante los tres primeros años de vigencia de la presente Ley el Poder Ejecutivo queda facultado, a establecer que uno o varios tributos se liquiden y perciban en algunas etapas del circuito económico o en cualquiera de ellas, sobre el precio corriente en el mercado interno a nivel minorista, cuando por razones de orden práctico, características de la comercialización o dificultades de control, hagan recomendable simplificar la recaudación del tributo. A tales efectos establecerá el procedimiento para la fijación del referido precio, salvo que éste sea fijado oficialmente.

El Poder Ejecutivo podrá renovar el presente mecanismo de liquidación.

Art. 41 Para el primer año de vigencia de esta ley, los contribuyentes del Impuesto a la Renta y del Tributo Único de la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992, determinarán el impuesto al cierre del ejercicio fiscal, aplicando proporcionalmente las normas de dicha ley para el período de vigencia de la misma, y las de la

presente Ley a partir de su entrada en vigencia en los términos y condiciones que establezca la reglamentación.

Art. 42 Todos los beneficios fiscales acordados por las leyes generales o especiales quedarán derogados a partir de la fecha de sanción, promulgación y publicación de esta ley. Se exceptúa de esta derogación los acordados expresamente a las personas beneficiarias de algún régimen general o especial y que a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley tengan un plazo de aplicación otorgado que se encuentre vigente, los que no quedarán derogados hasta el cumplimiento del término establecido. Los beneficios fiscales se aplican sobre la tasa general de los impuestos vigentes en el momento de la promulgación o aprobación de los beneficios y franquicias previstos en los regímenes mencionados. Inclúyese dentro de esta excepción, la tasa del 5% (cinco por ciento) prevista en el Artículo 20 numeral 2) de la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992, aplicable sobre las utilidades acreditadas o distribuidas por las empresas exceptuadas de la derogación indicadas precedentemente. Una vez cumplido el plazo de la exoneración, quedan derogadas las exoneraciones, beneficios e incentivos concedidos, de pleno derecho y a partir de dicha fecha serán aplicables las tasas previstas en el Artículo 20 de la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992, conforme al texto modificado por la presente Ley.

Art. 43 Transcurridos dos años de la vigencia de esta ley, la Patente Fiscal de Autovehículos prevista en el Capítulo IV de la presente Ley, quedará derogada.

Transcurridos tres años de la vigencia de esta Ley, los numerales 26) y 27) del Impuesto a los Actos y Documentos quedarán automáticamente derogados.

Art. 44 La Administración Tributaria deberá iniciar dentro del año de vigencia de esta ley el proceso para

acceder a las normas de calidad ISO o similar, aplicables a la gestión pública.

Art. 45 Las entidades sin fines de lucro que realicen alguna actividad que se encuentra encuadrada dentro de los hechos imposables previstos en uno, algunos o por todos los impuestos vigentes, cuando tales actos tuviesen carácter permanente, habitual y se encuentren organizadas en forma empresarial en el sector productivo, comercial, industrial o de prestación de servicios, aún cuando se encuentren exonerados de los impuestos vigentes establecidos en la Ley N° 125/91, del 9 de enero de 1992 y sus modificaciones, podrán reconvertirse en una sociedad comercial adoptando cualquiera de las formas jurídicas típicas previstas en la legislación civil, dentro del plazo de un año de vigencia de la presente Ley, ya sea mediante transformación, absorción, fusión u otro medio legal, quedando dicha reconversión exonerada de todo y cualquier impuesto que pudiera incidir tanto respecto de la propia transformación como con relación a la transferencia de bienes que pudiera realizarse para su concreción.

Art. 46 Autorízase al Poder Ejecutivo a reglamentar la presente Ley.

Art. 47 Comuníquese al Poder Ejecutivo.

Aprobado el Proyecto de Ley por la Honorable Cámara de Senadores, a once días del mes de junio del año dos mil cuatro, quedando sancionado el mismo por la Honorable Cámara de Diputados, a veinticinco días del mes de junio del año dos mil cuatro, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 207, numeral 1) de la Constitución Nacional.

Benjamín Maciel Pasotti

Presidente

H. Cámara de Diputados

Miguel Carrizosa Galiano

Vicepresidente 1°

En ejercicio de la Presidencia

H. Cámara de Senadores

Armin D. Díez Pérez Duarte

Secretario Parlamentario

Ana María Mendoza de Acha

Secretaria Parlamentaria

Téngase por Ley de la República, publíquese e insértese
en el Registro Oficial.

El Presidente de la República

Nicanor Duarte Frutos

Dionisio Borda

Ministro de Hacienda

LEY N° 2422/04
“CÓDIGO ADUANERO”

LEY N° 2422/04

“CÓDIGO ADUANERO”

CONGRESO DE LA NACIÓN PARAGUAYA SANCIONA
CON FUERZA DE LEY:

TITULO I
GENERALIDADES

CAPITULO I

SECCIÓN I
DE LA FUNCIÓN ADUANERA

Art. 1° FUNCIÓN DE LA ADUANA. CONCEPTO.

La Dirección de Aduanas es la Institución Encargada de aplicar la Legislación aduanera, recaudar tributos a la importación y a la exportación, fiscalizar el tráfico de mercaderías por las fronteras y aeropuertos del País, ejercer sus atribuciones en zona primaria y realizar las tareas de represión del contrabando en zona secundaria.

Art. 2° AUTONOMÍA DEL SERVICIO ADUANERO.
PERSONALIDAD JURÍDICA Y PATRIMONIO.

La Dirección Nacional de Aduanas es un organo del Estado, de carácter autonomo e investido de personalidad juridica de derecho público y patrimonio propio, que se realaciona con el Poder Ejecutivo a través de la maxima autoridad del Ministerio de Hacienda. El patrimonio de la Aduana estara formado por los bienes muebles e inmuebles asignados por el Estado para su

funcionamiento, los aportes que disponga anualmente la Ley de Presupuesto y los recursos que perciba por el cobro de tasa por servicios prestados, asignación en concepto de multas y remates según se establece en la presente Ley y otras fuentes que establezca la legislación vigente.

SECCION 2

AMBITO ESPACIAL DE APLICACIÓN

Art. 3° **AMBITO ESPACIAL DE APLICACIÓN.**

1. Las disposiciones de este Código se aplican en todo el territorio aduanero que abarca el límite terrestre, acuático y aéreo sometido a la soberanía de la República del Paraguay, como también en los enclaves constituidos a su favor.

2. Se entiende por enclave el ámbito sometido a la soberanía de otro Estado en el cual, en virtud de un convenio internacional, se permite la aplicación de la legislación aduanera nacional.

3. A los efectos de este Código, se entenderá por territorio aduanero el ámbito espacial en el cual se aplica un mismo régimen arancelario y de restricciones de carácter económico a las importaciones y exportaciones.

Art. 4° **LEGISLACIÓN ADUANERA.** El presente Código, sus normas reglamentarias y complementarias, así como los Acuerdos y Tratados Internacionales sobre aspectos aduaneros suscritos por la República del

Paraguay, constituyen la legislación aduanera.

SECCION 3

DE LA POTESTAD ADUANERA

Art. 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.

Art. 6° SUJECIÓN A LA POTESTAD ADUANERA. La sujeción a la potestad aduanera implica el cumplimiento de todas las formalidades y requisitos que regulan la entrada y salida de las mercaderías; el pago de los tributos con que se hallan gravadas, así como de aquellos requisitos exigidos que, aunque correspondan a diferentes instituciones tributarias dependientes de la Administración Central por mandato legal o reglamentario, debe controlar o recaudar la Aduana.

SECCION 4

FUNDAMENTOS DE LA GESTION DE LA DIRECCION NACIONAL DE ADUANAS

Art. 7° ASPECTOS ESENCIALES. OBSERVANCIA. El desarrollo de las actividades de la Dirección

Nacional de Aduanas deberá enmarcarse dentro de la estricta observancia de los aspectos esenciales que se señalan en la aplicación de todas las normas del presente Código.

- Art. 74 **RESPONSABILIDAD POR INFRACCIONES.** Los autores principales de la infracción, los conductores de las mercaderías y los representantes autorizados en el país son solidariamente responsables en caso de connivencia o negligencia grave. Esta responsabilidad se extiende a la proveniente de la diferencia en calidad, cantidad, peso y naturaleza de las mercaderías, con relación a las especificadas en los manifiestos o por sustitución de las mismas, y comprende tanto el pago de los tributos como de las sanciones pecuniarias.
- Art. 122 **INFRACCIONES ADUANERAS.** El funcionario aduanero que durante el trámite del despacho aduanero detectare o tuviera indicios de alguna falta o infracción aduanera, deberá formular inmediatamente la denuncia por escrito ante la autoridad aduanera competente y suspender el trámite del despacho, con la extracción en su caso, de las muestras representativas necesarias para evaluar la seriedad o verosimilitud de la misma.

TITULO XII
DE LAS FALTAS E INFRACCIONES ADUANERAS

CAPITULO 1
PRINCIPIOS GENERALES

Art. 313 **SANCIONES POR FALTAS O INFRACCIONES ADUANERAS.**

1. Las sanciones por faltas o infracciones aduaneras pueden consistir en:

- a) multas.
- b) medidas administrativas.
- c) pérdida o comiso de las mercaderías.
- d) pérdida o comiso del medio de transporte.

2. Las sanciones referidas en el numeral precedente pueden ser aplicadas en forma independiente o acumulativamente.

3. Serán acumulativas las sanciones correspondientes cuando un mismo hecho constituyera más de una infracción.

4. Si los hechos fueran independientes, se impondrán las sanciones que correspondan a cada una de las infracciones.

Art. 314 **SUSTITUCIÓN POR MULTA LA NO EFECTIVIZACIÓN DE COMISO.** Cuando la sanción de pérdida o comiso de las mercaderías no pueda ser efectivizada por cualquier motivo, será sustituida por multa.

Art. 315 **LÍMITES MÍNIMOS Y MÁXIMOS EN LA SANCIÓN DE MULTA. CRITERIOS.** Cuando la norma estableciera límites mínimos y máximos en la sanción de multa, la autoridad aduanera observará en su graduación la circunstancia, la naturaleza y la gravedad de la falta o infracción, así como los antecedentes del infractor.

Art.316 **PRESCRIPCIÓN PARA IMPONER SANCIONES.** La acción para imponer sanciones por faltas aduaneras o infracciones aduaneras prescribe a los tres años, contados a partir del 1 de enero del año siguiente a aquél en que hubiera sido cometida la falta o infracción o aquel en que la misma haya sido constatada cuando no sea posible determinar la fecha de consumación.

CAPITULO 2

RESPONSABILIDAD POR LA FALTA O INFRACCION ADUANERA

Art. 317 **RESPONSABILIDAD OBJETIVA.** La responsabilidad por falta o infracción aduanera es independiente de la intención del infractor o del responsable y de la efectividad, naturaleza y extensión de los efectos de la acción u omisión.

Art. 318 **PERSONAS RESPONSABLES.**

1. Serán responsables por la comisión de la falta o infracción aduanera, quienes de cualquier forma contribuyan a su realización o se beneficien de ella.

2. Lo dispuesto en el numeral precedente se aplicará inclusive a las siguientes personas:

a) al transportista o empresa de transporte, por las faltas o infracciones aduaneras que deriven del ejercicio de la actividad de transporte o de la acción u omisión de sus tripulantes.

b) al representante del transportista o empresa de transporte y al agente de transporte de una empresa no establecida en el país.

c) a la persona física o jurídica, por las faltas o infracciones aduaneras cometidas por sus empleados y/o subordinados.

d) al consignatario o quien tenga la disponibilidad jurídica de las mercaderías, objeto de la infracción aduanera.

3. Los responsables por las faltas o infracciones aduaneras responderán por el pago de la sanción pecuniaria correspondiente.

Art. 319 RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS INTEGRANTES DE LA PERSONA JURÍDICA. Serán solidariamente responsables por el pago de la sanción pecuniaria aplicada a la persona jurídica, sus directores, sus administradores o quienes se le equiparen, salvo que probaren que a la fecha de la comisión de la falta o infracción no ejercían dichas funciones o no revestían tal condición.

CAPITULO 3
DE LAS FALTAS ADUANERAS

- Art. 320 **FALTAS ADUANERAS. CONCEPTO.** Se considera falta aduanera el quebrantamiento por acción u omisión de las normas legales aduaneras, consideradas formales y que no configuren las infracciones de defraudación o contrabando.
- Art. 321 **SANCIONES.** Las faltas aduaneras, salvo las que sean por diferencia, serán sancionadas según la gravedad con multas cuyo monto oscilará entre el equivalente de cinco a diez jornales mínimos para trabajadores de actividades diversas no especificadas en la República.
- Art. 322 **AUTORIDAD DE APLICACIÓN.** Las sanciones por faltas aduaneras serán aplicadas por el Administrador de Aduanas y las sumas percibidas constituirán recursos institucionales, en los términos del Art. 263 de esta Ley.
- Art. 323 **APLICACIÓN AUTOMÁTICA.** La aplicación de las multas por faltas aduaneras será automática y si el infractor no se allanare, el Administrador de Aduanas dispondrá la instrucción del sumario respectivo.
- Art. 324 **CARÁCTER FORMAL.** En los casos de faltas aduaneras sólo se atenderá el hecho objetivo que configure la irregularidad, con prescindencia de todo factor subjetivo y de toda excusa fundada en la buena fe, en la falta de intención o en el error propio ajeno.

SECCION 1

DE LA FALTA ADUANERA POR DIFERENCIA

Art. 325 FALTA ADUANERA POR DIFERENCIA. CONCEPTO.

1. Se considera falta aduanera por diferencia cuando como consecuencia de la verificación física o documental de las mercaderías se compruebe que de seguirse las declaraciones contenidas en el despacho respectivo, el fisco se habría perjudicado en la regular percepción del tributo aduanero y siempre que el hecho no constituya defraudación o contrabando.

2. Estas faltas aduaneras pueden consistir en diferencias de calidad, especie, origen o procedencia, dimensiones, cantidad y peso, toda vez que sobrepase los porcentajes de tolerancias de justificación establecidas en este Código y sus reglamentos.

3. A este tipo de faltas se le aplicarán solamente sanciones pecuniarias y disciplinarias.

Art. 326 ALLANAMIENTO.

1. No se instruirá sumario si notificada al declarante la falta por diferencia, el mismo se allanare a la denuncia. En este caso, se abonará el tributo aduanero con arreglo a la denuncia y la multa y se podrá retirar las mercaderías en forma inmediata.

2. En caso de instruirse sumario, las mercaderías podrán ser retiradas siempre que se abonaren los tributos según lo declarado, procediendo al depósito a favor de

la Dirección Nacional de Aduanas en una cuenta especial de divergencia del tributo diferencial más la multa que pudiere corresponder, con sujeción a las resultas del sumario.

Art. 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 transcripción, 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.

Art. 328 SANCIÓN. En los casos de falta aduanera por diferencia se sancionará con una multa igual al 50% (cincuenta por ciento) del monto del tributo aduanero en que se hubiere perjudicado el erario.

SECCION 2

DE LAS ADJUDICACIONES EN LA FALTA ADUANERA POR DIFERENCIA

Art. 329 ADJUDICACIÓN EN LA FALTA ADUANERA POR DIFERENCIA. En los casos previstos en el Art. anterior, el resultado del monto de la multa será adjudicado y distribuido de la siguiente manera:

a) el 50% (cincuenta por ciento) para los denunciantes.

b) el 50% (cincuenta por ciento) para la aduana que constituirá recursos institucionales para financiar el Presupuesto de Gastos de la Dirección Nacional de Aduanas, en los términos del Art. 263 de esta Ley.

ART. 330 DISTRIBUCIÓN.

1. La distribución del resultado de las multas se realizará una vez que quede firme y ejecutoriada la resolución, que imponga la sanción.

2. La reglamentación determinará las condiciones y requisitos de la denuncia y denunciantes para la posterior distribución entre los mismos.

CAPITULO 4

TIPOS DE INFRACCIONES

SECCION 1

DEFRAUDACION

Art. 331 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 denunciante para la posterior distribución entre los mismos.

Art. 332 TIPOS DE DEFRAUDACIÓN. Constituyen casos de defraudación:

a) las declaraciones falsas o inexactas de la base imponible, que no sean consecuencia de errores aritméticos.

b) la utilización fraudulenta con fines de evasión o disminución de la obligación tributaria, de las facilidades otorgadas para la importación fraccionada de las partes componentes de un todo.

c) la simulación del cumplimiento de algún requisito esencial para efectuar o concluir una operación aduanera.

d) el uso, empleo o destino dados a mercaderías introducidas al país con franquicias tributarias, diferentes a los establecidos en las leyes, que les hayan acordado.

Art. 333 SANCIONES. En los casos de defraudación además del cobro del tributo aduanero diferencial, se impondrá al infractor y demás responsables una multa igual al monto del tributo aduanero en que se habría perjudicado el fisco. Esta sanción se aplicará sin perjuicio de otras de carácter administrativo o disciplinario que pudieren imponerse al inculpado.

Art. 334 ADJUDICACIÓN. Del resultado de las multas que se apliquen en el caso de defraudación, se adjudicará a los denunciantes de la siguiente manera:

a) el 50% (cincuenta por ciento) para los denunciantes adjudicados en partes iguales.

b) el 50% (cincuenta por ciento) para la aduana, que constituirá recursos institucionales para financiar el Presupuesto de Gastos de la Dirección Nacional de Aduanas, en los términos del Art. 263 de esta Ley.

Art. 335 DISTRIBUCIÓN.

La distribución se realizará una vez que quede firme y ejecutoriada la resolución que imponga la sanción.

SECCION 2

CONTRABANDO

Art. 336 **CONTRABANDO. CONCEPTO.** Constituye contrabando las acciones u omisiones, operaciones o manejos, que tiendan a introducir al país o extraer de él, mercaderías o efectos de cualquier clase, en violación de los requisitos esenciales exigidos por las leyes que regulan o prohíben su importación o exportación.

Se entiende por requisitos esenciales, a los efectos de la presente ley, las obligaciones y formalidades aduaneras, bancarias y administrativas, en general, exigidas por las leyes, sin cuyo cumplimiento no pueden efectuarse lícitamente la importación o exportación que en cada caso se trata.

El contrabando constituye, además de una infracción aduanera, un delito de acción penal pública. A los efectos penales y sin perjuicio del sumario administrativo, los antecedentes serán remitidos a la justicia penal. El delito de contrabando será sancionado con una pena privativa de libertad de hasta cinco años o con multa.

Las siguientes acciones, omisiones, operaciones o manejos constituye contrabando:

- a) el ingreso o egreso de mercaderías por las fronteras nacionales, fuera de la zona primaria sin la documentación legal correspondiente.

b) el ingreso o egreso de mercaderías sea o no por zona primaria en compartimento secreto o de doble fondo o en forma tal que escape a la revisión normal de la aduana.

c) el ingreso o egreso de una unidad de transporte con mercaderías en horas o por lugares no habilitados.

d) la movilización en el territorio aduanero de mercaderías, efectos, vehículos, embarcaciones o semovientes sin la documentación legal correspondiente.

e) la tenencia de mercaderías extranjeras para su comercialización, sin la documentación que acredite su introducción legal al país.

f) el ingreso o egreso del territorio aduanero de mercaderías cuya importación o exportación esté prohibida.

g) el mantenimiento a bordo del medio de transporte de mercaderías que no estén registradas en el manifiesto de carga o documento equivalente o en otras declaraciones.

h) descarga del medio de transporte de mercaderías incluidas en el régimen de tránsito aduanero, sin autorización de la autoridad aduanera.

i) el desvío de un medio de transporte que conduzca mercaderías sometidas al régimen de tránsito aduanero de la ruta

establecida, salvo que medie caso fortuito o fuerza mayor.

j) el ingreso o egreso de mercaderías de zona o área franca y área aduanera especial, sin autorización de la autoridad aduanera.

k) la transferencia directa o indirecta, gratuita u onerosa de mercaderías o efectos que se han introducido al país libre de los derechos aduaneros o adicionales, tasas consulares, tasas y gravámenes cambiarios u otros tributos fiscales en virtud de leyes o concesiones liberatorias para uso o consumo propio del beneficiario, sin el previo pago de los tributos liberados, cuando la transferencia se realice antes de los cinco años de la introducción al país, o antes del término fijado por la concesión. En el caso previsto en el presente inciso, son autores del delito de contrabando tanto el que transfirió ilícitamente los efectos o mercaderías liberados, como el que los adquirió a sabiendas.

l) el transporte de rollos de madera y sus derivados, sin la habilitación correspondiente y fuera de las rutas habilitadas, se presume contrabando, debiendo instruirse el correspondiente sumario, conforme a lo dispuesto en el presente capítulo, debiendo decomisarse las mercaderías, el vehículo que sirve de transporte y los conductores serán derivados a la justicia ordinaria.

Art. 337 COLABORACIÓN O COMPLICIDAD DE FUNCIONARIOS PÚBLICOS O DESPACHANTE DE ADUANAS. La colaboración o complicidad de los funcionarios públicos o Despachante de Aduanas para la simulación de operaciones, falsificación, sustitución de documentos, marcas o sellos, certificados de privilegios e inmunidades, y permisos y autorizaciones ilegales, que hagan posible o faciliten la comisión del delito de contrabando.

En estos casos, los funcionarios y el Despachante de Aduanas son también autores principales del delito, en los términos del Art. 29 del Código Penal.

Art. 338 RESPONSABILIDAD CIVIL DE LAS SOCIEDADES COMERCIALES Y NO COMERCIALES EN EL CONTRABANDO. Las sociedades comerciales y no comerciales serán civilmente responsables del contrabando y de las sanciones administrativas autorizadas por el Código Aduanero, cuando fueren beneficiarias o financiadoras del contrabando, o cuando uno o más directores, gerentes, sub-gerentes son factores responsables de la sociedad y hubieren participado de las acciones u omisiones, manejos y operaciones realizadas para cometer el contrabando o encubrirlo.

Art. 339 DELITO DE CONTRABANDO. En los casos de la comisión del delito de contrabando se procederá al comiso de las mercaderías y vehículos que la conduzcan y éstos responden por el pago de los importes de los tributos fiscales correspondientes, de las

multas y costos del juicio. Las mercaderías caídas en comiso y el vehículo por contrabando no podrán ser liberados antes de la conclusión del sumario administrativo y el conductor del vehículo del transporte. Los responsables serán derivados a la justicia ordinaria.

Art. 340 ENTREGA DE LOS COMISOS. CONDICIONES. Las autoridades aduaneras y, en su caso, los juzgados y tribunales, no podrán disponer la entrega de los comisos, tanto en mercaderías como medios de transporte o intimar a la entrega de los mismos a las autoridades aduaneras, salvo caso de afianzamiento real, bancario o de seguro, por los tributos fiscales y las multas.

La determinación del valor comercial se hará de acuerdo a informes periciales, facturas comerciales y precio establecido por la autoridad aduanera.

Art. 341 COSTAS Y GASTOS. Las costas y gastos que se generen tanto en el ámbito administrativo o judicial serán siempre a cargo de los autores, cómplices, financiadores y beneficiarios del contrabando.

SECCION 3

TENTATIVA DE CONTRABANDO

ART. 342 TENTATIVA DE CONTRABANDO. CONCEPTO. Incurrir en tentativa de contrabando es el que, con el fin de cometer la infracción de contrabando, comienza su

ejecución pero no lo consuma por circunstancias ajenas a su voluntad.

Art. 343 SANCIÓN. A la tentativa de contrabando se aplicará la mitad de las sanciones que correspondan a la infracción de contrabando.

Art. 344 INSPECCIÓN CORPORAL. La autoridad aduanera, podrá realizar inspección física de las personas, cuando existan razones fundadas de sospecha de estar en presencia de un hecho de contrabando. Esta inspección deberá ser realizada por funcionarios del mismo sexo.

SECCION 4

CONTRABANDO DE MENOR CUANTIA

Art. 345 CONTRABANDO DE MENOR CUANTÍA. En los casos de contrabando de menor cuantía si el valor FOB de las mercaderías en infracción fuese inferior a U\$S 500 (quinientos dólares americanos), se aplicará el comiso de la misma quedando exonerado el infractor de la responsabilidad penal.

SECCION 5

DE LA ADJUDICACION Y DISTRIBUCION

Art. 346 ADJUDICACIÓN. Del resultado de las multas y comisos en los casos de contrabando y tentativa de contrabando se adjudicará a los denunciantes y aprehensores, de la siguiente manera:

a) el 50% (cincuenta por ciento) para los denunciados y en caso de participar aprehensores, el 50% (cincuenta por ciento) del monto resultante para ambas partes.

b) el 50% (cincuenta por ciento) para la aduana que constituirá recursos institucionales para financiar el Presupuesto de Gastos de la Dirección Nacional de Aduanas, en los términos del Art. 263 de esta Ley.

Art. 347 DISTRIBUCIÓN DE LAS MULTAS Y COMISOS.

1. La distribución se realizará una vez que quede firme y ejecutoriada la resolución, que imponga la sanción.

2. la reglamentación determinará las condiciones y requisitos de la denuncia y denunciados para su posterior distribución entre los mismos.

TITULO XIII

FACULTAD JURISDICCIONAL

CAPITULO 1

JURISDICCION Y COMPETENCIA

SECCION 1

ORGANO JURISDICCIONAL

Art. 348 ORGANO JURISDICCIONAL.

1. A la Administración de Aduanas en cuya jurisdicción territorial se hubiesen cometido los hechos en supuesta irregularidad, compete la instrucción de los sumarios por faltas o infracciones aduaneras. Si se suscitaren dudas en lo referente al lugar de comisión de los hechos punibles, la Dirección Nacional de Aduanas resolverá cuál es la administración competente.

2. En los casos en que el monto de la cuantía de las mercaderías, objeto del sumario administrativo, no excediere de U\$S 1.000 (mil dólares americanos), los Administradores de Aduanas conocerán y decidirán en única instancia.

3. No se instruirá sumario cuando el valor en aduana de las mercaderías denunciadas, no exceda el monto de valor FOB U\$S 500 (quinientos dólares americanos).

Los montos emergentes como condena de los sumarios administrativos u otra sanción aplicable, susceptible de ser cuantificada, deberán ser convertidos a moneda nacional y depositados en el Ministerio de Hacienda, a los efectos establecidos en el Art. 263 de esta Ley.

Art. 349 JUEZ COMPETENTE PARA LAS FALTAS E INFRACCIONES ADUANERAS.

1. La instrucción del sumario estará a cargo del Administrador de Aduanas, quien podrá delegarlo a la oficina de sumario, o en su defecto, proceder a la designación de un Juez

Instructor, mediante sorteo de una lista preestablecida de abogados.

2. Los instructores de sumarios administrativos por delegación, no tendrán facultad de dictar resolución definitiva o disponer medidas liberatorias.

3. El jefe de la oficina de sumarios deberá poseer el título de abogado.

Art. 350 COMUNICACIÓN INMEDIATA DE INSTRUCCIÓN DE SUMARIOS. Todos los sumarios instruidos por faltas o infracciones aduaneras, deberán ser comunicados de inmediato al Director Nacional de Aduanas.

SECCION 2

PROCEDIMIENTO EN EL SUMARIO ADMINISTRATIVO

Art. 351 INSTRUCCIÓN DE SUMARIO.

1. En presencia de cualquier hecho o denuncia fundada que pudiera configurar falta o infracción aduanera, el Administrador de Aduanas competente instruirá de inmediato el sumario y adoptará las medidas necesarias para la protección del interés fiscal.

2. Si la denuncia no fuere verosímil, careciere de seriedad, la autoridad sumariante procederá a desestimarla.

3. Las denuncias tendrán carácter reservado para personas extrañas al sumario.

Art. 352 FORMA DE LA DENUNCIA POR FALTA O
 INFRACCIÓN ADUANERA.

1. La denuncia por falta o infracción aduanera será formulada por escrito, deberá expresar de modo claro y preciso la identificación, nombre, apellido, documento de identidad y domicilio real del denunciante, así como el nombre y domicilio de los supuestos responsables y de las personas que presenciaron los hechos, si los conociere, o el de aquéllas que pudieran tener conocimiento de los mismos y la relación sucinta y circunstanciada de los hechos constitutivos de la falta o infracción, acompañando los documentos que estuvieran en su poder.

2. En su primera presentación, el denunciante deberá constituir domicilio especial dentro del radio urbano en que la Administración de Aduanas respectiva tuviera su asiento, a los efectos de las actuaciones y notificaciones.

3. Si el denunciante no constituye domicilio especial en la forma indicada en el numeral anterior, se presumirá que ha constituido domicilio en la sede de la oficina aduanera en que se tramita el sumario, en donde quedarán notificadas, en su caso, de pleno derecho, las providencias o resoluciones que se dicten.

4. El Administrador de Aduanas podrá, por resolución fundada, rechazar las denuncias notoriamente improcedentes o que no

cumplieren con los requisitos mínimos para llevar adelante la investigación.

5. Las denuncias verbales se harán constar en actas labradas ante la autoridad aduanera que las reciba, con los mismos requisitos y la firma del denunciante.

Art. 353 DOMICILIO DESCONOCIDO DE
DENUNCIADOS O PRESUNTOS
RESPONSABLES.

1. Si no fuera localizado el domicilio de los denunciados o presuntos responsables o no se conociera a los mismos, la notificación se hará por edictos, bajo apercibimiento de seguirse el sumario en rebeldía si no comparecen por sí o por apoderado a tomar intervención en el sumario dentro del plazo de diez días, a partir de la última publicación.

2. Los edictos serán publicados durante tres días consecutivos en un diario de gran circulación, cuyo costo integrará los gastos causídicos.

Art. 354 REBELDÍA EN EL SUMARIO. Si el presunto responsable no comparece a tomar intervención en el sumario dentro del plazo indicado, se lo declarará en rebeldía y el proceso seguirá su curso. El mismo podrá intervenir posteriormente en el sumario en cualquier momento, pero no se retrotraerá el procedimiento, debiendo intervenir en el estado en que se encuentre.

Art. 355 CAPACIDAD PARA FORMULAR DENUNCIA SOBRE FALTAS O INFRACCIONES ADUANERAS.

1. Toda persona civilmente capaz tiene derecho a formular denuncia ante la autoridad aduanera competente sobre faltas o infracciones aduaneras.

2. Los funcionarios aduaneros están obligados a denunciar los hechos que puedan configurar falta o infracción aduanera, detectados en el ejercicio de sus funciones y el incumplimiento de esta obligación los hará pasibles de las sanciones correspondientes. Los funcionarios que con su acción u omisión hayan provocado la falta denunciada, no podrán cobrar el porcentaje establecido para los denunciantes.

Art. 356 TRAMITACIÓN Y PLAZOS DEL SUMARIO. Todos los plazos establecidos en este Código son perentorios e improrrogables, produciendo el efecto respectivo por el solo transcurso del tiempo, salvo disposición expresa en contrario. Los plazos se entenderán de días hábiles. En los casos de plazos no fijados, serán de seis días hábiles.

Art. 357 PARTES EN EL SUMARIO. Son partes en el sumario, las personas que tengan la disponibilidad jurídica de las mercaderías, los supuestos responsables de las faltas o infracciones denunciadas, el propietario de los medios de transporte, en su caso, y el representante fiscal. La intervención en los sumarios podrá ser personal bajo patrocinio de abogado o por representación de abogado.

- Art. 358 REPRESENTACIÓN FISCAL. La representación del fisco en los sumarios será ejercida por un abogado designado de una lista preestablecida de profesionales, inscrita en el Departamento Jurídico de la Dirección Nacional de Aduanas.
- Art. 359 OBJETO DEL SUMARIO. El sumario tendrá por objeto:
- a) investigar el hecho denunciado, a los efectos de comprobar la existencia de falta o infracción aduanera.
 - b) determinar los elementos constitutivos que puedan influir en la calificación legal de la falta o infracción aduanera.
 - c) adoptar las medidas necesarias para asegurar las responsabilidades emergentes de la infracción o falta aduanera.
 - d) individualización de los responsables.
- Art. 360 EXAMEN DEL SUMARIO POR LAS PARTES. El examen del sumario por las partes se hará en el departamento u oficina de sumarios o en el despacho del Administrador de Aduanas.
- En ningún caso, se entregará el expediente a las partes. El interesado podrá obtener compulsas a su costa.
- Art. 361 CLAUSURA DEL SUMARIO EN CUALQUIER ESTADO. REQUISITOS. El Administrador de Aduanas no podrá disponer la clausura del sumario, debiendo en todos los casos dictar conclusión sumarial y, en caso de no encontrarse méritos, sobreseer al sumariado.

Art. 362 VERIFICACIÓN FÍSICA Y VALORACIÓN AL INICIO DEL SUMARIO.

1. Al instruir el sumario, se procederá de inmediato a la verificación física de las mercaderías, su clasificación arancelaria y su valoración aduanera si ella fuere aprehendida; en caso contrario, se procederá a su aforamiento en base a los antecedentes respectivos.

2. De la denuncia y lo actuado se correrá vista por el término de seis días hábiles a los denunciados o presuntos responsables, si tuvieran participación en el sumario.

3. Al contestar la vista, los denunciados o presuntos responsables plantearán todas las cuestiones que hicieran relación a sus derechos con presentación de los documentos y ofrecerán las pruebas de descargo acompañando las que obran en su poder, y en el caso de instrumentos que no estuvieren en su poder, individualizarán indicando su contenido y el lugar, la persona o dependencia en cuyo poder se encuentren.

Art. 363 APERTURA DE LA CAUSA A PRUEBA. Contestada la vista, el juez instructor podrá declarar la cuestión de puro derecho si se hallaren reunidos los elementos para resolver o dispondrá el diligenciamiento de las pruebas ofrecidas, que a criterio del mismo, fueren conducentes a la finalidad del proceso con facultad de desestimar aquellas que sean notoriamente impropias. En ambas situaciones, tendrá facultad, si la naturaleza de los hechos así lo requiriere, para solicitar de otras dependencias oficiales informes sobre los mismos o respecto de registros,

documentos y demás elementos de juicio del sumario. Los informes técnicos y periciales serán evaluados teniendo en cuenta las leyes de la sana crítica, la fuente de que emanen y lo que resulte de la confrontación

Art. 364 DILIGENCIAS DE MEJOR PROVEER. En cualquier estado del sumario la autoridad sumariante impulsará los procedimientos de oficio y podrá disponer las diligencias que considere necesarias para mejor proveer, siempre que tenga por objeto el esclarecimiento del hecho investigado.

SECCION 3

DE LAS NOTIFICACIONES

Art. 365 NOTIFICACIONES. Las siguientes notificaciones serán realizadas a los denunciados y aprehensores y a los denunciados, en el domicilio que fijen en el sumario:

- a) el auto que instruye el sumario.
- b) apertura de la causa a prueba.
- c) resolución que mande poner de manifiesto el sumario.
- d) la resolución final que recayera en el mismo.
- e) las providencias que el instructor de sumarios decreta expresamente que sean notificadas en el domicilio de las partes.
- f) las demás providencias o actuaciones se notificarán en forma automática los días martes y jueves de cada semana en la secretaría del juzgado de instrucción.

SECCION 4

DE LOS INCIDENTES

Art. 366 FORMALIDADES.

1. Los incidentes que surjan, se substanciarán por cuerda separada, los que deberán quedar resueltos antes de la citación de autos para sentencia.
2. El incidente no suspenderá la tramitación del expediente principal.
3. Con el escrito de promoción del incidente, deberán ofrecerse todas las pruebas y acompañarse la documentación que estuviera en poder del incidentista, procediendo la autoridad sumariante a la apertura de la causa a prueba por el término de seis días hábiles.
4. Si no hubiera mérito para recibir el incidente a prueba, la autoridad sumariante lo resolverá dentro del plazo de ocho días hábiles.
5. Las resoluciones dictadas en los incidentes serán inapelables. Cuando hubiere error material, expresión oscura u omisión, serán reparables por vía del recurso de aclaratoria ante el mismo juez, dentro del plazo de tres días hábiles, bajo condición de no alterar lo substancial de lo resuelto.

SECCION 5

DILIGENCIAMIENTO Y CLAUSURA DE LA ETAPA PROBATORIA

- Art. 367 **OFRECIMIENTO.** Las pruebas ofrecidas y admitidas serán diligenciadas dentro del término de veinte días hábiles, pudiendo habilitarse un plazo adicional si la falta de producción de prueba no fuere imputable a la parte oferente. Dicho plazo no podrá exceder de los diez días hábiles.
- Art. 368 **PRUEBA TESTIFICAL. EXCLUSIÓN DE PERSONAS Y HECHOS.** No pueden ser testigos los consanguíneos o afines en línea recta de las partes ni el cónyuge, aun con separación legal, salvo si se tratase de reconocimiento de firma o de disposiciones especiales. Asimismo, la prueba testifical no será hábil respecto a hechos y actos que deban ser justificados por medios instrumentales.
- Art. 369 **NÚMERO DE TESTIGOS.** El número de testigos no podrá exceder de tres por cada parte. La autoridad sumariante puede disponer la comparecencia de testigos con auxilio de la fuerza pública luego de la segunda citación, bajo apercibimiento en caso de renuencia de los mismos.
- Art. 370 **TÉRMINO DE LA ETAPA PROBATORIA. ESCRITOS DE ALEGATO.** Cumplido el término legal o de la habilitación especial, se declarará clausurada la etapa probatoria, a cuyo efecto las partes presentarán por su orden sus alegatos en el plazo común de seis días hábiles.

- Art. 371 VALOR PROBATORIO DE LOS ASIENTOS DE LOS REGISTROS CONTABLES Y DOCUMENTOS COMERCIALES.
1. Los asientos de los registros contables y documentos comerciales de los presuntos responsables harán fe contra ellos y servirán como prueba de descargo si fueren llevados con las formalidades exigidas por la Ley.
 2. Constituye presunción en contra la negativa a exhibir los elementos de juicio indicados en el numeral anterior.
- Art. 372 RESOLUCIÓN DEL ADMINISTRADOR DE ADUANAS. Presentados o no los alegatos, el juez instructor elevará su informe sobre las actuaciones del sumario acompañado del expediente, en el plazo de veinte días hábiles al Administrador de Aduanas, quien dictará resolución fundada en el plazo de treinta días hábiles, condenando o absolviendo.
- Art. 373 FALTA DE PRONUNCIAMIENTO. La falta de pronunciamiento del Administrador de Aduanas en plazo, otorga a las partes el derecho de recurrir ante el Director Nacional de Aduanas en queja por retardo, quien lo emplazará a expedirse dentro del término de diez días. El nuevo incumplimiento dará acción para recurrir en amparo constitucional de pronto despacho.
- Art. 374 APELACIÓN DE RESOLUCIÓN DEL ADMINISTRADOR DE ADUANAS. Las resoluciones dictadas por el Administrador de Aduanas podrán ser apeladas ante el

Director Nacional de Aduanas en el plazo de cinco días hábiles, a partir de la notificación respectiva.

- Art. 375 PLAZO DE PRONUNCIAMIENTO. El Director Nacional de Aduanas deberá pronunciarse sobre la resolución apelada en el término de veinte días hábiles, pudiendo ampliarse por causas justificadas por igual término.
- Art. 376 DENEGATORIA TÁCITA. Vencido el término indicado en el Art. 375 sin pronunciamiento, se presumirá la denegatoria tácita, pudiendo los interesados interponer los recursos que correspondan en las formas y condiciones previstas en la legislación para lo contencioso-administrativo.
- Art. 377 APELACIÓN ANTE EL TRIBUNAL DE CUENTAS. Las resoluciones dictadas por el Director Nacional de Aduanas en el sumario o fuera de él que causen estado, son recurribles ante el Tribunal de Cuentas en la forma y condiciones previstas en la Ley que establece el procedimiento para lo contencioso-administrativo.
- Art. 378 SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO PARA LA ACCIÓN PENAL Y EN LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. Mientras duren los procedimientos del sumario administrativo, no correrá el término para el ejercicio de la acción penal, sin perjuicio de que la autoridad aduanera informe al Ministerio Público, el inicio de los procedimientos instaurados por supuesta infracción fiscal aduanera.

- Art. 379 CUMPLIMIENTO DE RESOLUCIONES UNA VEZ EJECUTORIADAS. Las sanciones establecidas en la resolución dictada por el Administrador de Aduanas o el Director Nacional de Aduanas en su caso, serán cumplidas dentro del término de cinco días hábiles de ejecutoriada la misma.

CAPITULO 2

LEGISLACION SUPLETORIA

- Art. 380 LEGISLACIÓN SUPLETORIA. En todos los aspectos del procedimiento sumarial no contemplados expresamente en el Código Aduanero, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Código de Procedimientos Penales y disposiciones modificatorias.

CAPITULO 1

DISPOSICIONES FINALES Y TRANSITORIAS

- Art. 394 NORMAS REGLAMENTARIAS. El Poder Ejecutivo dictará las normas reglamentarias del presente Código.
- Art. 395 VIGENCIA DE DISPOSICIONES Y REGLAMENTOS. Hasta tanto se reglamente este Código, seguirán vigentes las actuales disposiciones en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el mismo.
- Art. 396 DISPOSICIONES DEROGADAS. Derógase el Decreto Ley N° 71 del 13 de marzo de 1953

“Por el cual se definen y sancionan los delitos de contrabando”, la Ley N° 1173 “Código Aduanero”, de fecha 17 de diciembre de 1985, y todas las disposiciones que se opongán a las establecidas en este Código.

Art. 397 VIGENCIA. Este Código entrará en vigencia a los ciento ochenta días de su promulgación.

Art. 398 Comuníquese al Poder Ejecutivo.

Aprobado el Proyecto de Ley por la Honorable Cámara de Senadores, a los veintiséis días del mes de mayo del año dos mil cuatro, quedando sancionado el mismo, por la Honorable Cámara de Diputados a los treinta días del mes de junio del año dos mil cuatro, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 207, numeral 1) de la Constitución Nacional.

Benjamín Maciel Pasotti

Presidente
H. Cámara de Diputados

Carlos Mateo Balmelli

Presidente
H. Cámara de Senadores

Armín D. Diez Pérez Duarte **Mirtha Vergara de Franco**
Secretario Parlamentario Secretaria Parlamentaria

Asunción, 05 de julio de 2004

Téngase por Ley de la República, publíquese e insértese en el Registro Oficial.

El Presidente de la República

Nicanor Duarte Frutos

Dionisio Borda

Ministro de Hacienda

DECRETO N° 6.904/05 “POR EL CUAL SE CONSOLIDA EN UN SOLO INSTRUMENTO LEGAL LAS DISPOSICIONES DE LA LEY N° 125/91, RELACIONADAS CON EL OTORGAMIENTO DE PRÓRROGAS Y FACILIDADES DE PAGO Y LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN PREVISTA PARA LA INFRACCIÓN POR MORA Y SE ESTABLECE UN RÉGIMEN TRANSITORIO DE APLICACIÓN DE LA TASA DE INTERÉS O RECARGO MORATORIO Y CONTRAVENCIÓN”.

DECRETO N° 6.904/05

POR EL CUAL SE CONSOLIDA EN UN SOLO INSTRUMENTO LEGAL LAS DISPOSICIONES DE LA LEY N° 125/91, RELACIONADAS CON EL OTORGAMIENTO DE PRÓRROGAS Y FACILIDADES DE PAGO Y LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN PREVISTA PARA LA INFRACCIÓN POR MORA Y SE ESTABLECE UN RÉGIMEN TRANSITORIO DE APLICACIÓN DE LA TASA DE INTERÉS O RECARGO MORATORIO Y CONTRAVENCIÓN.

Asunción, 29 de Diciembre de 2005

VISTO: Los Artículos 161 y 171 de la Ley N° 125/91, el Decreto N° 13947/92, y demás disposiciones relacionadas (Expediente M.H. N° 26362/2005); y

CONSIDERANDO: Que es indispensable establecer un instrumento reglamentario consolidado de todas las normativas referidas a las prórrogas y facilidades de pago y la aplicación de la sanción prevista para la infracción por mora.

Que con las modificaciones introducidas por la Ley N° 2421/2004, se busca incentivar al contribuyente al sinceramiento y transparencia de sus actividades empresariales con la reducción de la carga impositiva, asimismo, la creación del Impuesto a la Renta del Servicio de Carácter Personal, permitirá a los sujetos obligados de los mismos a deducir todos sus gastos e inversiones sin limitación alguna.

Que dentro de ese contexto, el Gobierno Nacional tiene como política facilitar el cumplimiento de los objetivos antes mencionados, haciendo necesaria la adopción de medidas administrativas tendientes a la regularización voluntaria de las obligaciones fiscales.

Que el Poder Ejecutivo está facultado a fijar las tasas de interés a ser aplicadas a las prórrogas y facilidades de pago, así como también el recargo o interés mensual a calcularse día por día en el caso de mora.

Que la Abogacía del Tesoro del Ministerio de Hacienda se ha expedido en los términos del Dictamen N° del 16 de diciembre del corriente año.

POR TANTO, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales,

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DEL PARAGUAY

DECRETA:

Art. 1° Consolidase en un solo instrumento legal las disposiciones establecidas en la Ley N° 125/91 y demás disposiciones relacionadas con el otorgamiento de prórrogas y facilidades de pago, la aplicación de la sanción prevista para la infracción por mora y se establece un régimen transitorio de aplicación de la tasa de interés o recargo moratorio y contravención, las que quedan redactadas en los términos de los siguientes Artículos.

Art. 2° PRÓRROGAS Y FACILIDADES DE PAGO. Las prórrogas y facilidades de pago devengarán un interés mensual del uno punto cinco por ciento (1,5%).

La Administración anualmente deberá fijar la referida tasa de interés mensual. En caso de no hacerlo continuará vigente la fijada para el año inmediato anterior.¹²⁹

¹²⁹ Reglamenta el artículo 161 de la Ley N° 125/91 “Que establece el nuevo Régimen Tributario”

Art. 3° MORA¹³⁰. La mora será sancionada con una multa prevista en el párrafo segundo del artículo 171 de la Ley N° 125/91. Los porcentajes allí establecidos se aplicarán sobre el monto de cada pago que se realice a cuenta del impuesto adeudado y abonado fuera del plazo previsto para realizarlo. El periodo mensual previsto en dicho párrafo equivale a treinta (30) días corridos.

El recargo o interés moratorio a que también está sometida la referida infracción en los casos de presentación espontánea del contribuyente y no motivada por una fiscalización efectuada u ordenada por la Administración, será del uno punto cinco por ciento (1,5%) mensual a calcularse día por día, lo cual es equivalente a una tasa diaria del cero punto cero cinco por ciento (0,05%), sobre los impuestos adeudados y abonados en las declaraciones juradas correspondientes.

La tasa establecida precedentemente no será aplicada para los casos de impuestos adeudados, detectados durante procedimientos de fiscalización, o cuando proceda la apremiación a través de la Abogacía del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda al pago de deudas por impuestos multas y recargos, para cuyo efecto la tasa del recargo o interés moratorio al que se encuentra sometida será del dos punto cinco por ciento (2,5%) mensual a calcularse día por día, lo cual equivale a una tasa diaria del cero punto cero ochocientos treinta y tres por ciento (0,0833%).

¹³⁰ Reglamenta artículo 171° de la Ley N° 125/91

La Administración queda facultada a fijar cuatrimestralmente la tasa de referencia. Mientras no se establezca una nueva tasa continuará vigente la fijada para el últimos periodo.

Art. 4° CLARACIÓN¹³¹. Aquellas cuotas provenientes de facilidades de pago otorgados por la Administración Tributaria, cualquiera sea el origen de la misma y que a la fecha de la publicación y correspondiente vigencia del presente Decreto aún no se encuentran vencidas, podrán beneficiarse con la tasa de interés del uno punto cinco por ciento (1,5%), para cuyo efecto deberán solicitar el recalcuло correspondiente ante la jurisdicción competente por las cuotas restantes.

Art. 5° VIGENCIA. La aplicación del artículo 3° de este Decreto entrará en vigencia a partir del 1 de marzo de 2006.

Art. 6° TRANSITORIO. Establecese transitoriamente hasta el 28 de febrero de 2006, que los contribuyentes que posean deudas, por concepto de Contravención, independientemente que arrojen o no movimiento operacional, podrán abonar por dicho concepto cincuenta mil guaraníes (G. 50.000) por cada Declaración Jurada, Estados Financieros y sus anexos; y Cuadro de Revaluо y Depreciación, cualquiera sea el periodo de atraso.

¹³¹ Reglamenta artículo 161° de la Ley N° 125/91 “Que establece el nuevo Régimen Tributario”

Asimismo, el recargo o interés a que también está sometida la infracción por mora queda reducida en un porcentaje del cero por ciento (0%), para las deudas por concepto de tributos previstos en la Ley N° 125/91 y sus modificaciones.

El presente régimen transitorio, incluye a aquellos contribuyentes que sean sujetas a sanciones o pendientes de determinación, como resultado de fiscalizaciones efectuadas por la Administración Tributaria y contribuyentes cuyas obligaciones impositivas se encuentre apremiadas por la Abogacía del Tesoro del Ministerio de Hacienda.

Una vez vencido el plazo previsto en el primer párrafo, la presentación fuera de término de las declaraciones juradas estarán sujetas a la tasa de interés o recargo establecido en el Artículo 3° de este Decreto y a la escala por Contravención contemplada en las disposiciones reglamentarias dictadas por la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda¹³².

Art. 7° DEROGASE el Decreto N° 13.947 del 22 de junio de 1992 y sus modificaciones y todas aquellas disposiciones contrarias a las normadas en este Decreto.

Art. 8° El presente Decreto será refrendado por el Ministro de Hacienda.

¹³² Reglamenta artículo 176 de la Ley N° 125/91 “Que establece el nuevo Régimen Tributario”

Art. 9º Comuníquese, publíquese y dese al Registro Oficial.

Fdo.: **NICANOR DUARTE FRUTOS**

Fdo.: **Ernst F. Bergen**

PROYECTO DE LEY “QUE MODIFICA
EL ARTÍCULO 15 DE LA LEY N°
1286/98 “CÓDIGO PROCESAL PENAL”
PRESENTADO AL PARLAMENTO POR
LOS DRES CARLOS MATEO
BALMELLI, DANY REBOLLO Y VÍCTOR
BRESANOVIXCH M

PROYECTO DE LEY

LEY N°.....

QUE MODIFICA EL ARTÍCULO 15 DE LA LEY N°
1286/98 “CÓDIGO PROCESAL PENAL”

Artículo 1°: Modifícase el Artículo 15 de la Ley N°
1.286/98, “Código Procesal Penal”, el cual queda
redactado como sigue:

Art. 15 ACCIÓN PÚBLICA. Los hechos punibles serán
perseguidos de oficio por el Ministerio Público,
según lo establecido en este Código y en las
leyes.

La acción penal pública por hechos punibles
de evasión de impuestos no podrá ser ejercida
sin que exista una resolución firme y
ejecutoriada de la autoridad administrativa, o
en su caso de la jurisdiccional competente, que
determine la existencia de una deuda
tributaria o la obtención de un beneficio
impositivo indebido.

Artículo 2° Comuníquese al Poder Ejecutivo.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DEL
PROYECTO DE LEY QUE MODIFICA
EL ART. 15 DE LA LEY N° 1.286/98”
CÓDIGO PROCESAL PENAL”

**EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DEL PROYECTO DE LEY
QUE MODIFICA EL ART. 15 DE LA LEY N° 1.286/98
”CÓDIGO PROCESAL PENAL”**

Asunción, 07 de noviembre de 2005.

Señor Presidente:

Tengo el honor de dirigirme a Su Honorabilidad, y por su intermedio a los demás miembros colegas congresistas, Senadores y diputados, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 202 de la Constitución Nacional, con el objeto de someter a consideración de la Honorable Cámara de Senadores el Proyecto de Ley “Que modifica el Art. 15 de la Ley N° 1.286/98 del Código Procesal Penal”.

Este proyecto de ley propone la modificación del artículo 15 del Código Procesal Penal que se refiere a la acción pública ejercida por el Ministerio Público, disposición que a su vez se enmarca dentro del Título II, “Acciones que Nacen de los Hechos Punibles!”, Capítulo I, “Acción Penal”.

En efecto, luego de un exhaustivo análisis hemos llegado a la conclusión de que existen razones legítimas y válidas que nos llevan a presentar este proyecto de ley.

En primer lugar, resulta fundamental en la vigencia plena de un Estado de Derecho que al ciudadano contribuyente se le garantice el libre e irrestricto ejercicio de sus derechos y garantías consagrados en nuestra Constitución Nacional, como los derechos a la libertad y a la defensa en juicio, al igual que los derechos procesales, entre otros, en el procedimiento del pago de sus tributos.

En el actual contexto de convivencia social y frente a las nuevas disposiciones legales impositivas, que crean nuevos tributos y nuevas modalidades de recaudación, trasladan al contribuyente la responsabilidad de realizar un conjunto de procedimientos y actos que anteriormente no los tenía a su cargo, lo expone a incurrir en diversas situaciones que formalmente podrían derivar en el inicio de procesos penales en su contra.

Obviamente el inicio de esos procesos penales, sin antes haberse dilucidado la existencia o no de un perjuicio al Fisco, constituirá de por sí un factor condicionante y constrictivo para el ciudadano contribuyente en el ejercicio libre de los mencionados derechos y garantías constitucionales.

Frente a esos nuevos tributos y nuevas modalidades de recaudación orientados al desarrollo del Estado en su función recaudadora, se debe brindar al ciudadano contribuyente normas legales que a la vez no pierdan de vista los derechos del individuo. Es decir, la legislación debe fortalecer e impulsar el proyecto fiscal, actual y futuro, logrando que el contribuyente se incorpore formalmente al sistema sin los temores de no tener las herramientas legales que le permitan corregir aquellos actos propios que resulten irregulares, o defenderse de aquellos tildados como arbitrarios por parte de la autoridad de aplicación de la norma.

Cualquiera de estas dos últimas situaciones, en las condiciones actuales, ubica al ciudadano contribuyente en un estado de riesgo y hasta en una suerte de indefensión, deviniendo propicio un ambiente para coacciones indebidas y sometimientos injustos.

En segundo lugar, igualmente la vigencia plena de un Estado de Derecho requiere de un sistema

jurídico que funcione de manera armónica y coherente, y que al mismo tiempo evite la posibilidad cierta y concreta de que puedan darse resoluciones judiciales contradictorias.

Bajo el actual sistema penal y tributario existe el riesgo de una injustificada contradicción cuando por un lado un contribuyente pueda ser sobreseído en un sumario administrativo en virtud de una resolución administrativa o de un fallo de un Tribunal Contencioso y Administrativo o de la misma Corte Suprema de Justicia, y por el otro pueda ser condenado dentro de un proceso penal, en caso de que ambos procesos se desarrollen en forma paralela sin haber finalizado el sumario administrativo en el que debe determinarse la existencia o no de una deuda tributaria o de un beneficio impositivo indebido.

Como es sabido, es potestad exclusiva y excluyente de la autoridad administrativa, y en su caso del Tribunal Jurisdiccional competente, la determinación de la existencia o no de una deuda tributaria o un beneficio impositivo indebido de conformidad con las normas legales previstas en la ley N° 125/91. Estas normas prevén no solamente un procedimiento de determinación tributaria, artículos 209, 210, 211 y 2121, sino también la posibilidad de la revocabilidad misma del acto de determinación según se contempla en el Art. 216 del mencionado cuerpo legal.

En este sentido, la Sala Constitucional de la Excelentísima Corte Suprema de Justicia, a través de su Acuerdo y Sentencia N° 128 del 17 de marzo de 2005, dictado en el expediente caratulado “Acción de Inconstitucionalidad en el Juicio: “Mauricio Schwartzman Parnes, Emilio Bedoya, Graciela Pacua y Otros s/ Evasión de Impuestos” al emitir su voto el Dr. José V. Altamirano, al que se adhirieron los otros

integrantes, Dres. Miguel Oscar Bajac Albertini y Sindulfo Blanco, decía: “...resulta obvio que la potestad para determinar el déficit entre el impuesto indebido y el impuesto liquidado o el monto del beneficio impositivo indebido, corresponde, en facultad exclusiva, al órgano administrativo recaudador...” (Pág. 6, tercer párrafo).

En otra parte, el Dr. Altamirano sostiene que: *“La determinación tributaria es una facultad exclusiva de la Administración Tributaria, que por imperio de la ley es el único órgano que tiene competencia para determinar la existencia de deudas y su cuantía de conformidad al artículo 209 de la Ley 125/91. En efecto de acuerdo a lo establecido en el mencionado artículo, la determinación es un acto administrativo que declara la existencia y cuantía de la obligación tributaria y el mismo es vinculante y obligatorio para las partes...”*.

Esto es muy claro y dilucida una cuestión sobre la cual antes existía una controversia y que hoy resulta conveniente plasmarlo en una ley en defensa del ciudadano contribuyente.

También, siguiendo con esa filosofía de contar con un sistema jurídico armónico y coherente, y evitar posibles conflictos contradictorios entre resoluciones judiciales, se previó en la Ley N° 2.422/04 “Código Aduanero” en el Art. 378 la suspensión del término para la acción penal. Esta norma legal prescribe: *Artículo 378. Suspensión del término para la acción penal y en lo contenciosos administrativo. Mientras duren los procedimientos del sumario administrativo, no correrá el término para el ejercicio de la acción penal, sin perjuicio de que la autoridad aduanera informe al Ministerio Público, el inicio de los procedimientos instaurados por supuesta infracción fiscal aduanera”*.

Esta ley está vigente, es más nueva y corrobora la posición que sustentamos., y al mismo tiempo sirve de antecedente legislativo a este proyecto de ley.

En tercer lugar, como bien se sabe los hechos punibles de evasión impositiva conforman un delito de resultado que requiere necesaria e ineludiblemente la determinación del perjuicio al Fisco para configurar el tipo objetivo. Esta determinación solo puede darse a través de un procedimiento administrativo tributario (proceso administrativo) y de una resolución administrativa, o en su caso judicial, que recaiga de manera firme y que pueda ser ejecutoriada. Es cierto que el actual sistema penal ofrece a través de la prejudicialidad en el Art. 327 del Código de Procedimientos Penales, la herramienta legal para determinar por un procedimiento extrapenal la existencia de uno de los elementos constitutivos del hecho punible, siempre y cuando así sea necesaria.

Pero no es menos cierto que en nuestro caso el hecho punible denominado evasión de impuesto, requiere necesariamente la determinación de la existencia de una deuda tributaria o de un beneficio impositivo indebido que excluyentemente debe ser determinado por una autoridad distinta de la que ejerce la acción penal pública en los procesos penales. Es decir, el Ministerio Público, más allá de sus facultades constitucionales, no tiene la potestad de establecer ese elemento esencial extrapenal que permitiría la configuración del tipo penal mencionado.

Como podrá verse, la imposibilidad del Ministerio Público de determinar ese elemento esencial, cuya configuración es necesaria y antecede al mismo ejercicio de la acción penal pública impone, en defensa de la vigencia de las garantías y derechos constitucionales de todo ciudadano contribuyente

aludidos más arriba, una modificación a las normas vigentes que le garantice el no ser sometido a un proceso penal mientras exista un proceso extrapenal cuyo resultado final es fundamental con miras a la configuración del delito y a los fines del proceso penal, que no deberían ser otra cosa que la búsqueda de la verdad en estricta observancia de las disposiciones legales.

En cuarto lugar, tenemos la creencia sincera y honesta que la modificación que proponemos no constituye y constituirá un obstáculo para una investigación debida, sino una exigencia legal y moral que es la determinación previa del daño patrimonial causado al Estado, lo que permitiría darle el sustento legítimo a la acción penal sobre hechos punibles por evasión impositiva.

En este punto también cabe afirmar que no se coarta ni se anula la atribución del Ministerio Público para el ejercicio de la acción penal por esos hechos punibles, sino solamente se limita su ejercicio, como debe ser, a la existencia de un elemento connotativo esencial del hecho punible de evasión impositiva por parte de la autoridad competente y en el ámbito debido, y que de no existir no habría hecho punible y por lo tanto la investigación no tendría razón de ser.

Finalmente abrigo la esperanza que este proyecto de ley pueda ser comprendido en su justa dimensión ya que el mismo se orienta a salvaguardar los derechos de todos los ciudadanos contribuyentes, sin distinción de clase alguna, menos aún por su clase económica.

Atentamente,

Carlos Mateo Balmelli, Dany Rebollo y Víctor
Bresanovixch M.

JURISPRUDENCIA NACIONAL

A.I. N°923 DEL 16 DE SETIEMBRE DEL
2004 CAUSA: “MAURICIO SCHWARTZMAN
Y OTROS S/ EVASIÓN DE IMPUESTOS”

**CAUSA: “MAURICIO SCHWARTZMAN Y OTROS S/
EVASIÓN DE IMPUESTOS, N° 1-1-2-12003-17532”-----**

Cont. A.I. N°923

Asunción, 16 de setiembre de 2004.

VISTO: El recurso de apelación general interpuesto por el Abog. PEDRO OVELAR, contra el A.I. N° 1.745, de fecha 30 de junio del año en curso, dictado por la Jueza Penal de Garantía N° 4. BLANCA GOROSTIAGA BEJARANO y,-----

CONSIDERANDO

Que por el fallo interlocutorio apelado, el A quo ha resuelto: “NO HACER LUGAR al incidente de cuestión prejudicial deducido por el Abog. PEDRO OVELAR---“: -----

Contra la referida resolución, se alzó el Representante de la defensa técnica, Abog. PEDRO OVELAR, y en su escrito de agravios, entre otros puntos, sostiene los siguientes supuestos: 1) Respecto al delito atribuido a los citados imputados, el “bien jurídico protegido no es otro que el Erario Público, entendido como “...el conjunto de las rentas, impuestos y demás bienes de cualquier índole regidos por el Estado o por otros entes públicos...”; 2) que: ¡”Ele elemento objetivo” de mismo es la relación jurídico-tributaria entre el “sujeto activo” (que serían los imputados) y el “sujeto pasivo” (que sería la Administración) que se manifiesta en el hecho de que haya nacido una deuda tributaria o se haya recibido una devolución de impuestos (beneficio impositivo); 3) que: “En este punto radica el primer problema para configurar uno de los elementos del hecho punible” (tipicidad), puesto que la Administración ha expedido a la Firma Pasex S.A. un “Certificado de cumplimiento tributario”, incluso con posterioridad a la IMPUTACIÓN formulada por el Ministerio

Público, en el que se afirma que dicha empresa se halla al día con sus obligaciones tributarias y que no debe monto alguno al fisco”; 4) que, “Este análisis resulta más obvio respecto al “resultado”. El delito de evasión impositivo se configura como un delito de resultado y no de mera actividad, pues exige la efectiva producción de un perjuicio económico. Este delito se estructura como defraudación al Estado, que para su configuración, requiere de un efectivo perjuicio patrimonial. Si en el caso de Pasex S.A. no existe deuda, como lo afirma la propia Administración, Cómo puede existir defraudación o evasión por parte de esta firma?”, 5) “Que lógica y consecuentemente, antes de proseguir con un proceso penal, corresponde determinar primeramente si la firma Pasex adeuda o no tributos al Estado o si ha recibido beneficios indebidos por parte de éste, función que corresponde exclusivamente a la Administración; orden que no obedece a un criterio arbitrario o caprichosos, sino que es consecuencia de la separación de poderes establecida en la Constitución Nacional, que otorga a cada uno de ellos atribuciones y facultades específicas y que por otra parte veda la suma o acumulación del Poder Público”. -----

Como propuesta de solución, el Abog. PEDRO OVELAR solicita a este Tribunal de Alzada, la revocatoria del auto recurrido con el levantamiento de las medidas cautelares de carácter personal que pesan sobre sus defendidos y, en consecuencia, para que se oficie al Ministerio de Hacienda, Subsecretaría de Estado de Tributación, a los efectos que se imprima los trámites administrativos correspondientes. -----

Los Representantes del Ministerio Público, los Agentes Fiscales en lo Penal, Abogados RENE FERNANDEZ y CESAR ALFONSO, al contestar el traslado que le corrió el Juez a quo, alegaron, entre otros puntos, que: 1) “Según los hechos expresados en la imputación, la empresa Pasex S.A. representada por los imputados, ha obtenido la devolución

de montos supuestamente pagados (según facturas presentadas) en concepto de impuesto al valor agregado (iva9, por la compra de bienes y servicios supuestamente adquiridos para la exportación de sus productos”; 2) “Esta situación se halla instrumentada en los expedientes formados como consecuencia de los pedidos de devolución realizados y con ello se evidencia la relación jurídica con el Fisco, pues los impuestos supuestamente pagados, fueron devueltos. Con esto ya se hace innecesario un procedimiento extra-penal para determinar la existencia de la mencionada relación jurídica”; 3) “El certificado de Cumplimiento Tributario a que hace referencia la defensa , sirve para reafirmar la teoría de la Fiscalía en el sentido de que los imputados, valiéndose de declaraciones falsas, lograron un beneficio impositivo en perjuicio del Fisco; en consecuencia, no resulta necesario un procedimiento extra penal, como pretende la defensa, pues la relación jurídico tributaria se encuentra evidenciada, y los montos de los impuestos devueltos, están perfectamente determinados en las facturas, en los cuales se sospecha contienen una declaración falsa”; 4) “Efectivamente, la formulación de la denuncia no constituye un elemento del tipo y la realización de una liquidación por parte del órgano receptor tampoco puede ser argumento para la admisión de la existencia de una cuestión prejudicial, teniendo en cuenta que justamente lo que se pretende dilucidar en el proceso penal es la existencia de una declaración falsa por parte de los imputados, la cual produjo un error en el órgano recaudador y como solución a este Tribunal de Alzada, la confirmatoria del auto apelado.-----

En primer lugar, corresponde estudiar la admisibilidad del recurso de apelación general interpuesto, conforme a las reglas del Art. 464 del CPP y en este contexto, conviene tener presente que las pretensiones recursivas deben cumplir con algunos requisitos básicos para su consideración, fundamentalmente los siguientes: a) presentación en tiempo; b) cumplimiento de los requisitos

formales; y c) que la resolución recurrida sea de las afectables, previstas por el Art. 461 del CPP. Del análisis de las constancias de autos, consta que el recurso fue planteado dentro del plazo hábil establecido por el Art. 462 del CPP; en cuanto al segundo presupuesto del ritual de forma, presentación escrita fundada ante el mismo juez que dictó la resolución y traslado a las partes, se han cumplido; y con respecto al último presupuesto, la impugnación formulada es contra una resolución afectable al recurso; conforme a lo previsto en el Art. 461, Inc. 3) del CPP. En conclusión, se han cumplido los presupuestos formales requeridos para que este tribunal DECLARE ADMISIBLE el Recurso de Apelación General interpuesto. -----

Avocado al fondo de la cuestión impugnada, corresponde determinar la procedencia de la Prejudicialidad planteada por la defensa técnica. En efecto, se debe analizar la normativa que rige sobre la **“Cuestión Prejudicial”**, en lo dispuesto por el **Art. 327** del Código Procesal Penal, que dice: **“Cuestión prejudicial.** La cuestión prejudicial procederá cuando sea necesario determinar por un procedimiento extrapenal la existencia de uno de los elementos del hecho punible---“-----

Del contexto legal transcrito, resulta inferible que la procedencia de la Prejudicialidad se halla supeditada a la necesidad de dirimir previamente, por un procedimiento extrapenal, la existencia de uno de los elementos del hecho punible y, principalmente, la influencia que tenga un proceso sobre el otro, cuya valoración y decisión previa se imponen como prioridad lógica para la prosecución o persecución penal. Nuestro Código ritual de forma establece de manera expresa que debe tratarse de un hecho vinculado a la existencia de uno de los elementos del tipo que debe dilucidarse de acuerdo a un ordenamiento jurídico diferente del penal. -----

En el caso de autos, nos encontramos ante un supuesto hecho punible de evasión de impuestos, previsto y

penado en el Art. 261 del Código Penal, que establece 1° El que: 1. Proporcionara a las oficinas perceptoras u otras entidades administrativas datos falsos e incompletos sobre hechos relevantes, para la determinación del impuesto; 2. Omitiera, en contra de su deber, proporcionar a las entidades perceptoras datos sobre tales hechos; o 3. Omitiera, en contra de su deber, el uso de sellos y timbres impositivos, y con ello evadiera un impuesto o lograra para sí o para otro un beneficio impositivo indebido, será castigado con pena privativa de libertad de hasta cinco años o con multa. 2° En estos casos, será castigada también la tentativa. 3° Cuando el autor: 1. Lograra una evasión de gran cuantía; 2. Abusara de su posición de funcionario; 3. Se aprovechara del apoyo de un funcionario que abuse de su competencia o de su posición; o 4. En forma continua lograra, mediante comprobantes falsificados, una evasión del impuesto o un beneficio impositivo indebido, la pena privativa de libertad podrá ser aumentada hasta diez años. 4° Se entenderá como evasión de impuesto todo caso en el cual exista un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente. Esto se aplicará aun cuando el impuesto haya sido determinado bajo condición de una revisión o cuando una declaración sobre el impuesto equivalga a una determinación del impuesto bajo condición de una revisión. 5° Se entenderá también como beneficio impositivo recibir indebidamente devoluciones de impuestos. 6° Se entenderá como logrado un beneficio impositivo indebido cuando éste haya sido otorgado o no reclamado por el Estado, en contra de la ley. 7° Lo dispuesto en los incisos 4° al 6° se aplicará aun cuando el impuesto al cual el hecho se refiere hubiese tenido que ser rebajado por otra razón o cuando el beneficio impositivo hubiese podido ser fundamentado en otra razón”. -----

De lo expuesto, resulta inferible que al efecto de determinar la existencia de una evasión impositiva, necesariamente debe existir una declaración de la

Administración (Órgano Recaudador), en relación con el déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente o un beneficio impositivo indebido correctamente cuantificado. Cabe concluir entonces, que en el presente proceso se presenta un hecho que impide seguir con el desarrollo del procedimiento, obstáculo legal que debe ser subsanado en Sede Administrativo, por lo que este Órgano de Alzada no puede llegar a otra determinación que no sea la de revocar el Auto Interlocutorio apelado y, en consecuencia, corresponde remitir estos autos al A quo para el levantamiento de todas las medidas cautelares de carácter personal que pesan en contra de los imputados MAURICIO SCHWARTZMAN, EMILIO BEDOYA y GRACIELA PACUA, ordenándose la suspensión del trámite en el presente proceso penal, ínterin que dure el Proceso Administrativo. VOTO DEL MAGISTRADO AMADO VERÓN DUARTE. -----

A su turno, el DR. AGUSTÍN LOVERA CAÑETE dijo: “Me adhiero al voto del Miembro preopinante, Dr. Amado Verón en lo que respecta a la competencia del Tribunal y la admisibilidad del presente recurso, como así también en lo referente a la admisión del presente incidente de prejudicialidad, haciendo la siguiente ampliación. En cuanto al levantamiento de las medidas cautelares solicitadas por la defensa, el mismo debe ser planteado y resuelto en la instancia inferior, por lo que no corresponde su estudio en esta instancia. -----

En efecto, nuestro nuevo ordenamiento procesal penal en su Art. 327 establece lo siguiente: “Cuestión Prejudicial. La cuestión prejudicial procederá cuando sea necesario determinar por un procedimiento extrapenal la existencia de uno de los elementos constitutivos del hecho punible. La cuestión prejudicial podrá ser planteada por cualquiera de las partes ante el juez, por escrito fundado, y oralmente en el juicio. El juez determinará la cuestión prejudicial en forma de incidente, y si acepta su existencia,

suspenderá el procedimiento penal hasta que en el otro procedimiento recaiga resolución firme, sin perjuicio de que se realicen los actos de investigación que no admitan demora. Si el imputado se encuentra detenido, se ordenará su libertad. Si el juez rechaza el planteamiento de la cuestión prejudicial, ordenará la continuación del procedimiento”.- -----

Igualmente, expreso que en absoluto coincido con las opiniones de los jurisconsultos, quienes trataron el tema de la Cuestión Prejudicial, transcribiendo a continuación algunos de ellos.-- -----

Aguilera de Paz, citado por Víctor B. Riquelme en su libro Instituciones de3 Derecho Procesal Penal, Tomo I, sostiene que “...las cuestiones prejudiciales son aquellas de carácter civil o administrativo, propuestas en una causa con motivo de los hechos perseguidos en la misma, que se hallan tan íntimamente ligadas al acto justiciable, que sea racionalmente imposible separarlas, y cuya resolución pueda tener influjo en la decisión de la causa, o de cuyo fallo haya de depender la sentencia que deba dictarse en ésta...”. Para Escriche, citado por el mismo autor “...son prejudiciales, las que requieren o piden decisión anterior o previa a la sentencia en lo principal--”. -----

Víctor B. Riquelme, en su obra ya citada sostiene que “...la cuestión prejudicial, en materia penal, es aquella cuestión civil o administrativa enlazada o vinculada a la penal, que debe ser resuelta previamente en otra jurisdicción, para que pueda promoverse juicio criminal...”. Continúa diciendo el mismo autor, citando a Oderigo que la etimología de la prejudicialidad “...viene de pre-judicium, prejudicare, que no implica hecho previo al delito, sino dilucidación previa a la cuestión principal...”. -----

Pablo Bareiro Poertillo en su libro Código Procesal Penal Comentado, tomo III, Asunción, 2002, al señalar la etimología de la cuestión prejudicial dice que “...cuestión

representa a la fórmula con la cual se plantea una duda a quien la debe resolver; por su parte, prejudicialidad implica no solamente una dependencia de un proceso respecto del otro, cuya valoración y decisión previa se impone como prioridad lógica (condición) para la persecución penal...”.---

Oderigo, También citado por Pablo Bareiro Portillo (op. cit.) sostiene: “...ordinariamente el juez penal, para aplicar el proceso sólo precisa conocer y calificar el hecho que lo constituye; pero puede ocurrir que esto no baste, porque el sentido de su pronunciamiento deba estar condicionado por otro hecho materialmente distinto...el conocimiento y la calificación de este otro hecho condicionante constituyen, en sentido amplio, una cuestión prejudicial...”. -----

Llobet Rodríguez, nombrado por el mismo autor, escribe que “...la prejudicialidad consiste en que mientras no se resuelva por un órgano diferente del tribunal del proceso una cuestión, impide que se inicie, prosiga o se dicte sentencia...”. -----

Jorge E. Vázquez Rossi y Rodolfo Fabián Centurión en su Código Procesal Penal Comentado, Ed. Intercontinental, Asunción, 2002, señala que “...se consideran cuestiones prejudiciales a los supuestos en que sea preciso la determinación por un procedimiento paralelo al penal, de los componentes que forman parte de un hecho de relevancia penal, que son en ese contexto propuestos en una causa, con motivo de los hechos perseguidos en la misma que se hallan tan íntimamente ligados al acto justiciable, que sea racionalmente imposible separarlos, y cuya resolución pueda tener influjo en la decisión de la causa. -----

Se denominan cuestiones prejudiciales a aquellas de carácter civil o administrativo, propuestas en una causa con motivo de los hechos perseguidos en la misma que se hallan estrechamente vinculados al acto justiciable, que

sea racionalmente imposible separarlas, y cuya resolución pueda tener predicamento en la decisión de la causa, o de cuyo fallo haya de depender la sentencia que debe dictarse en ésta. -----

Javier Llobet Rodríguez en su obra *Proceso Penal Comentado*, al hablar de la prejudicialidad dice: “...El principio de que los jueces deben resolver todos los asuntos planteados ante ellos se encuentra consagrado en el Art. 41 de la Constitución Política. El Tribunal tiene el poder-deber de aplicar no sólo la ley penal, sino también de decidir las referentes a otras ramas del Derecho que tengan relación con la cuestión penal o bien con la civil (cuando se ha ejercido la acción civil resarcitoria). Excepción a ello es cuando existe una cuestión prejudicial. La prejudicialidad consiste en que mientras no se resuelva por un órgano diferente del tribunal del proceso una cuestión, impide que se inicie, prosiga el proceso o se dicte sentencia por éste. Este órgano no necesariamente tiene que ser un juez, sino puede ser un órgano administrativo o la Asamblea Legislativa. No basta que lo que deba resolverse en un proceso penal dependa de la solución de otro procedimiento, sino además es necesario que esa dependencias provenga de lo dispuesto en la ley...” (Llobet Rodríguez Javier, *Proceso Penal Comentado*) Edit. Mundo, Costa Rica, 1998). -----

El mismo autor en su libro *Proceso Penal en la Jurisprudencia*, bajo el subtítulo de “La prejudicialidad forma parte del debido proceso”, transcribe jurisprudencia de la Sala Constitucional, que dice: “...El instituto procesal de la prejudicialidad (...) forma parte de la garantía del debido proceso...” (voto 4430-2000 del 23/05/2000); y en cuanto a sus aspectos generales transcribe: “...La Sala Constitucional ha dispuesto que... La cuestión prejudicial para el proceso penal es la prevista expresamente en la ley y en casos excepcionales, aquella necesaria, según el criterio del juzgador, para la resolución de fondo de la

causa, con la exigencia de que sea resuelta por el juez cuya decisión causa estado con respecto a la existencia o inexistencia del elemento del delito al cual se refiere... (voto 4566-2000 del 25/06/2000)...” (Llobet Rodríguez, Javier, Proceso Penal en la Jurisprudencia, Edit. Mundo, Costa Rica, 2001).-----

En el caso en estudio, además de los conceptos mencionados, debemos recordar que el juez no se encuentra facultado como para determinar el quantum que una persona física o jurídica debe abonar en concepto de tributos al Estado, pues el único órgano encargado de realizar la determinación tributaria es el Ministerio de Hacienda a través de la Subsecretaría de Estado de Tributación. Aparte de no tener el Aquo esa facultad, tampoco tiene constancias que prueben que los documentos presentados por PASEX son falsos, extremo que fuera alegado por la Fiscalía, pues todos ellos supuestamente se encuentran en dependencias del Ministerio de Hacienda, institución donde sí se debe probar la validez o no de las facturas a nombre de PASEX S.A. -----

La afirmación de que los comprobantes respaldatorios es falsa, no está prima facie acreditada, como es deber de la acusación. Es posible que la falsedad documental sea completa, o parcial; o directamente auténtica en forma parcial o total, todo lo cual debió acreditarse al iniciar el proceso investigativo, mediante el pertinente proceso de determinación tributaria sustanciada en un ambiente de libre controversia, en sede administrativa, porque para ello todo el Libro V de la Ley 125/91 se establece estricto proceso administrativo de conocimiento integral de los aspectos positivos o negativos de la cuestión debatida, que luego de concluido finalmente permita establecer la existencia o no del adeudo tributario, cualquiera sea su importe. -----

Justamente ese “adeudo” impositivo es lo que falta en autos, por exigencia de lo dispuesto en el art. 261 del

C.P., que exige daño patrimonial cierto (y no incierto o no cuantificado con presunción de veracidad), desde que la “Evasión Impositiva!” expresa, en su concepto, la comprobada existencia de un “déficit entre lo que se pagó, y lo que se debió pagar”. Bien dijeron las partes cuando afirmaron que el tipo legal de conducta reprochable constituía un ilícito de resultado, dicho resultado cierto no existe, porque la sola afirmación de que las cifras mencionadas en el escrito de imputación, y en otros posteriores, no bastan por sí solo, desde que se reconoce también, en dicho escrito, la existencia de que los documentos respaldatorios aún no fueron verificados materialmente, porque la acusación simplemente se redujo a la económica tarea de consignar que uno o dos de los proveedores no existirían materialmente, o que existiendo dichas firmas, constituirían una suerte de “unidad de riesgo”. Pero finalmente no se indagó la realidad de tales afirmaciones en sede administrativa, como para concluir, de modo válido, desde luego, de que en realidad efectivamente constituyeran la mentada “unidad de riesgo”.

Lo importante es determinar si cual sería el monto real del señalado e hipotético adeudo” que surgiría de la investigación administrativa, y no judicial penal, en razón del poder jurisdiccional que detenta cada segmento de la administración pública en las respectivas áreas de su competencia legal. Ese adeudo (diferencia entre lo que se pagó y lo que se debió pagar) aún no existe, justamente porque la investigación administrativa hasta el día de hoy aún no lo hizo. -----

También cabe destacar que la propia Subsecretaría de Estado de Tributación se ha expedido en el sentido de que la firma en cuestión no adeuda tributos hasta el mes de noviembre del presente año, según consta en el certificado de cumplimiento tributario obrante a fs. 260 de autos, certificado que, habiendo sido expedido por una oficina pública, es aplicable lo dispuesto en el art. 383 del

Código Civil, el cual expresa que un instrumento público hará plena fe mientras no fuere argüido de falso por acción criminal o civil.-----

Justamente por ese motivo el juzgador penal no puede expedirse estando pendiente la determinación de la existencia o no de uno de los elementos constitutivos del hecho punible que se investiga; es decir, determinar en instancia administrativa la falsedad o validez de los datos y documentos presentados por la firma PASEX S.A. y si dicha firma ha recibido un beneficio impositivo indebido, incurriendo así en una evasión pasible de sanción penal.---

Se debe tener en cuenta también que se sospecha la supuesta emisión de facturas falsas de las firmas KUNZLE INGENIERÍA y CUFREPA S.R.L., proveedores de PASEX S.A., lo cual no es motivo suficiente para imputar a ésta, pues, el solo hecho de tener relaciones comerciales con dichas empresas, no constituye razón suficiente para la imputación sobre evasión impositiva.-----

Tampoco puede decirse que, por el monto total devuelto en concepto de I.V.A. EXPORTACIÓN, esté determinada la supuesta cantidad indebidamente devuelta por la presentación de los supuestos certificados falsos emitidos por sólo dos de los proveedores de PASEX S.A.N (KUNZLE INGENIERÍA y CUFREPA S.R.L.), documentos éstos que obran en la Subsecretaría de Estado de Tributación, y que los comprobantes agregados al expediente comprenden el total devuelto por las operaciones realizadas con todos los proveedores, y no sólo por los dos nombrados.-----

Asís también no sabemos si el supuesto monto evadido es definitivo e inamovible por el motivo de que solo fueron investigados dos de los proveedores de PASEX S.A., no así a todos los proveedores de dicha firma, por lo que al no tener un cálculo definitivo del monto supuestamente

evadido, no podría determinarse en sede judicial el quantum de la pena a aplicarse eventualmente. -----

Las vicisitudes procesales consignadas corresponden dilucidarlas en sede administrativa y no judicial, porque su invocación o consiguiente aplicación, corresponde dilucidarlas en el fuero administrativo. Piénsese nomás en la posibilidad de que el proceder administrativo no haya atendido de modo debido a tales alegaciones, lo cual posibilita la utilización de los medios recursivos fijados en las leyes de la República. Pero, del modo como se presentan los hechos en la presente causa, se puede concluir que el órgano judicial; es decir, el fuero penal ordinario, no puede ser convertido en el órgano recaudador de los tributos, cuya administración y aplicación de las normas reguladoras están confiadas por la Ley al Poder Administrador, a través del Ministerio de Hacienda y la oficina encargada para dicho efecto.-----

Debemos tener en cuenta también que nos encontramos frente a un hecho punible de carácter especial, cuyos elementos constitutivos deben ser determinados previamente y en forma clara por el órgano administrativo pertinente, que en este caso sería como dijimos la Subsecretaría de Estado de Tributación, dependiente del Ministerio de Hacienda. -----

Conforme a todo lo expuesto, cabe mencionar también la opinión del Dr. Sindulfo Blanco en ocasión de la charla dictada por el mismo en el Hotel Excelsior sobre “Prejudicialidad de las causas tributarias”, quien concluyó cuanto sigue: “...que de encontrar algún “elemento constitutivo del hecho punible” en materia tributaria corresponde al fuero administrativo, y no al penal, hecho que nos lleva a otra conclusión, y es que el Fiscal debe abstenerse de realizar cualquier imputación penal hasta que el poder administrador finalmente concluya con la investigación, y quede firme y ejecutoriada su decisión. Mientras no se cumplan estas condiciones siempre será

extemporánea la imputación penal, justamente porque no solo un elemento constitutivo del hecho punible puede faltar, sino incluso varios.”. En cuanto a esta opinión resaltamos que la determinación de un elemento constitutivo, del hecho punible de evasión, corresponde al fuero administrativo y no al penal. -----

Por todo lo expuesto, corresponde sea revocada la resolución apelada y en consecuencia se haga lugar a la cuestión prejudicial deducida, sin perjuicio de que el Ministerio Público realice los actos investigativos que no admitan demora conforme a lo dispuesto en el art. 327 del C.P.P., debiendo remitirse nuevamente estos autos al inferior a los fines pertinentes”. -----

A su turno, el DR CÉSAR GRANADA MINARRO manifiesta que se adhiere al voto que antecede, por los mismos fundamentos. -----

POR TANTO, el Tribunal de Apelación en lo Criminal, Tercera Sala. -----

RESUELVE:

DECLARAR admisible el Recurso de Apelación General interpuesto. -----

REVOCAR EL A.I.. N° 1.735, de fecha 30 de junio del año en curso, dictado por la Jueza Penal de Garantía N° 4, BLANCA GOROSTIAGA BEJARANO y, en consecuencia, corresponde HACER LUGAR al Incidente de Cuestión Prejudicial deducido por el Abog. PEDRO OVELAR, en ejercicio de la defensa de los imputados MAURICIO SCHWARTZMAN, EMILIO BEDOYA y GREACIELA PACUA, con el alcance y los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución. -----

ORDENAR la suspensión del trámite en el presente proceso penal, ínterin que dure la sustanciación del Proceso Administrativo.-----

REMITIR estos autos al Juzgado de origen, a sus efectos. -----

ANOTAR, registrar, notificar y remitir copia a la Excma. Corte Suprema de Justicia. -----

Amado Verón Duarte, Agustín Lovera Cañete, César Granada

Ante mí: José Emilio Gardel, Secretario

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO:
CIENTO VEINTIOCHO DE FECHA 17 DE
MARZO DEL 2005 -ACCIÓN DE
INCONSTITUCIONALIDAD EN EL
JUICIO: "MAURICIO SCHWARTZMAN
PARNES, EMILIO BEDOYA, GRACIELA
PACUA Y OTROS S/ EVASIÓN DE
IMPUESTOS". AÑO: 2004 - N° 3256.

**ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD EN EL JUICIO:
"MAURICIO SCHWARTZMAN PARNES, EMILIO BEDOYA,
GRACIELA PACUA Y OTROS S/ EVASIÓN DE
IMPUESTOS". AÑO: 2004 - N° 3256.**

**ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO: CIENTO
VEINTIOCHO**

En la ciudad de Asunción, capital de la República del Paraguay, a los diecisiete días del mes de marzo del año dos mil cinco, estando reunidos en la Sala de Acuerdos de la Corte Suprema de Justicia los Señores Ministros de la Sala Constitucional, Doctores **JOSÉ ALTAMIRANO AQUINO, MIGUEL OSCAR BAJAC ALBERTINI y SINDULFO BLANCO**, quienes integran la Sala por inhibición de los Doctores **ANTONIO FRETES y VÍCTOR MANUEL NÚÑEZ RODRÍGUEZ**, ante mí, el Secretario autorizante, se trajo al acuerdo el expediente caratulado: **ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD EN EL JUICIO: "MAURICIO SCHWARTZMAN PARNES, EMILIO BEDOYA, GRACIELA PACUA Y OTROS S/ EVASIÓN DE IMPUESTOS"**, a fin de resolver la acción de inconstitucionalidad promovida por los Agentes Fiscales en lo Penal, asignados a la Unidad de Delitos Económicos, Abogados César Alfonso y Rene Fernández.-----

Previo estudio de los antecedentes del caso, la Corte Suprema de Justicia, Sala Constitucional, resolvió plantear y votar la siguiente.-----

CUESTIÓN:

¿Es procedente la acción de inconstitucionalidad deducida?-----

A la cuestión planteada, el Doctor **ALTAMIRANO** dijo: La presente acción de inconstitucionalidad la promueven los Agentes Fiscales en lo Penal asignados a la Unidad de Delitos Económicos, Abogados Cesar Alfonso y

Rene Fernández, contra el A.I. N° 293 de fecha 16 de setiembre de 2004, dictado por el Tribunal de Apelación en lo Criminal, 3° Sala de la Capital en el expediente caratulado: "MAURICIO SCHVARTZMAN Y OTROS S/ EVASIÓN DE IMPUESTOS". AÑO: 2004 - N° 1-1-2-12003-17532. El mencionado auto interlocutorio (A.I. N° 293/04) resolvió: Declarar admisible el recurso de apelación general interpuesto, Revocar el A.I. N° 1735 de fecha 30 de junio del año 2004, dictado por la Jueza Penal de Garantía N° 4 y, en consecuencia, Hacer Lugar al incidente de Cuestión Prejudicial deducido por el Abog. Pedro Ovelar, en ejercicio de la defensa de los imputados Mauricio Schwartzman, Emilio Bedoya y Graciela Pacuá, Ordenar la suspensión del trámite en el proceso penal, ínterin que dure la sustanciación del proceso administrativo, Remitir los autos al Juzgado de origen a sus efectos. -----

2- Los accionantes alegan la arbitrariedad del mencionado interlocutorio por considerar que el mismo viola los artículos 256 in fine, 266 y 268 incs. 2 y 3 de la Constitución Nacional, al carecer de la necesaria fundamentación legal, no ser racionalmente justa, y atentar la composición y funciones así como los deberes y atribuciones del Ministerio Público, respectivamente.-----

2.1.- En relación con la trasgresión del **artículo 256** de la Constitución Nacional (C.N.), sostienen que la resolución atacada esta cargada de afirmaciones dogmáticas con transcripción de los planteamientos de las partes, pero carente de un análisis razonado de la cuestión sometida a esa instancia que sustente la decisión adoptada. Igualmente refieren que, el Tribunal de Alzada genéricamente sostiene que el pronunciamiento del órgano administrador es necesario para la determinación del elemento constitutivo de tipo penal de Evasión de Impuesto, pero en ningún párrafo han descrito cual es la necesidad de que el elemento faltante del hecho punible sea declarado solamente por la jurisdicción administrativa. Por

consiguiente, al resultar arbitraria la resolución judicial, se agravian por falta de motivación, al carecer del análisis fáctico – jurídico del caso juzgado, y por tanto entienden que corresponde la declaración de nulidad de la misma. ----

2.2.- En cuanto a los artículos **266 y 268 incs. 2) y 3)** de la C.N., señalan que el Tribunal de Apelación, en forma arbitraria, cercena al Ministerio Público su atribución constitucional del ejercicio de la acción penal pública, reivindicando que el órgano representante de la sociedad goza de discrecionalidad técnica a fin de determinar si se encuentran o no ante un hecho que pueda constituir ilícito penal, y que de mantenerse la postura jurídica asumida en la resolución atacada, ello implicaría una descentralización de la jurisdicción penal, la cual ya solo serviría para confirmar lo declarado por otra jurisdicción y no para valorar las conductas punibles conforme a la legislación pertinente. -----

3- De los fundamentos expuestos por los accionantes, se corrió traslado a los imputados, quienes por derecho propio y bajo patrocinio de abogado, lo contestaron en tiempo, señalando entre otras cosas que si bien se puede decir que la resolución favorable de la cuestión prejudicial ha clausurado temporalmente una de las instancias de discusión, el supuesto perjuicio invocado por el Ministerio Público no es definitivo ni tampoco irreparable a consecuencia de los efectos que la ley le atribuye a la prejudicialidad. Refieren que los accionantes so pretexto del ejercicio de la acción penal pretenden constituirse en un único, infalible e irreprochable eslabón estatal en la aplicación del derecho penal desconociendo la posibilidad del control de su gestión. Solicitan el rechazo de la acción interpuesta. -----

4- Asimismo, se dio intervención al Fiscal General del Estado, quien manifestó en su Dictamen N° 3407 de fecha 17 de diciembre de 2004 que, si bien es cierto que la

prejudicialidad no pone fin al procedimiento sino que lo suspende, ello no significa que con la misma no se coarte al Ministerio Público el ejercicio de la acción penal, pues esta facultad incluye dos atribuciones: la de requerir a los órganos jurisdiccionales y la de investigar. En el caso particular, es de esta última atribución de la que se priva en forma definitiva al Ministerio Público al declarar la prejudicialidad, ya que según el Tribunal de Alzada, quien debe investigar los hechos determinantes – declaración falsa, beneficio indebido – es el órgano administrativo y no un Agente Fiscal, por lo que solicita la declaración de inconstitucionalidad del fallo de la Segunda Instancia atacado. -----

5- Opino que no procede la Acción de Inconstitucionalidad planteada.-----

De los autos se colige que la resolución impugnada no viola no contraviene las normas constitucionales invocadas.-----

5.1.- Sobre el primer agravio formulado por los accionantes nos encontramos ante una supuesta sentencia arbitraria emanada por un tribunal de Alzada.-----

Las causas generalmente admitidas para declarar una sentencia como arbitraria son: **a)** que decida en contra de la ley; **b)** que omita exponer y desarrollar el fundamento en que se basa; **c)** que aplique normas que no tienen relación con el caso y no se refieren a él; **d)** que no omita resolver una o más pretensiones articuladas por las partes; **e)** que resuelva pretensiones que no forman parte del objeto del proceso porque no fueron articuladas por las partes; **f)** que de por probado algo que no estaba probado en el juicio; **g)** que omita considerar y valorar pruebas conducentes a la solución del caso; **h)** que incurra en grave violación del debido proceso. (Vide: Compendio de Derecho Constitucional. Bidart Campos, German. Ediart, 2004. Pág. 434). -----

Por otro lado, una sentencia es arbitraria cuando se sustenta en afirmaciones **“dogmáticas” (como lo manifestaran los accionantes con relación al A.I. N° 293/04)** o en fundamentos solo aparentes, así como cuando no constituye una ***derivación razonada del derecho vigente***, sino que es producto de la voluntad individual de los jueces, de una interpretación antojadiza de los mismos, apartándose de las prescripciones legales; y estas circunstancias no se dan en el fallo impugnado.-----

6- Pues bien, efectuando un riguroso análisis de los autos, resulta que en el juicio caratulado: “Mauricio Schwartzman y otros s/ evasión de Impuestos”, N° 1-1-2-12003-17532, Año 2004, el Ministerio Público Fiscal ha formulado imputación en contra de los señores Mauricio Schwartzman, Emilio Bedoya y Graciela Pacuá por la supuesta comisión del hecho punible de Evasión de Impuestos, tipificado en el Art. 261 del Código Penal. Los representantes de la Fiscalía atribuyen a los mismos, en su calidad de Directivos y empleada, respectivamente, de la empresa Pasex S.A. el hecho de haber obtenido beneficios impositivos indebidos a través de la declaración al Ministerio de Hacienda de datos supuestamente falsos. ----

6.1.- Los beneficios indebidos a los que el Ministerio Público hace referencia serían la devolución – por parte del Estado Paraguayo a la empresa Pasex S.A. – de montos pagados a sus proveedores en concepto de impuesto al valor agregado (IVA), en su calidad de exportadores, mientras que con datos falsos la Fiscalía hace referencia las facturas entregadas a Pasex S.A. por sus proveedores, que representarían operaciones inexistentes o cuyos montos habrían sido abultados en el objeto de obtener los mencionados beneficios.-----

6.2.- En puridad, el Ministerio Público específicamente cuestiona las Facturas emitidas por las firmas Kunzle Ingeniería y Cufrepa S.R.L. en el caso de la

primera, sostiene que esta prestaba a Pasex S.A. “...servicios” (cuyos costos según la Fiscalía, habrían sido abultados), mientras que la segunda, refiere que la misma proveía de “...materia prima” (operaciones supuestamente inexistentes). -----

6.3.- **En dicho proceso penal, se ha deducido un incidente de prejudicialidad**, rechazado en Primera Instancia y resuelto favorablemente por el Tribunal de Alzada en lo Penal, en virtud del interlocutorio hoy impugnado de inconstitucional.-----

6.4.- El argumento central de la resolución dictada por el Ad-quem señala: “*De lo expuesto, resulta inferible que al efecto de determinar la existencia de una declaración administrativa (órgano recaudador), en relación con el déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente o un beneficio impositivo indebido correctamente cuantificado. Cabe concluir entonces, que en el presente proceso se presenta un hecho que impide seguir con el desarrollo del procedimiento, obstáculo legal que debe ser subsanado en Sede Administrativa...*” (sic). -----

7- La tesis sostenida por el Ministerio Público, a través de los Agentes fiscales intervinientes, es que por resolución e intervención jurisdiccional “que hace lugar a la **prejudicialidad**” el órgano juzgador intervino sobre elementos propios de la investigación del órgano acusador, por lo que dicha resolución se constituyó en una “intervención o intromisión” al principio de “persecución penal” o de “legalidad” propios del acusador público, dejando a la libre determinación del órgano extrapenales la persecución de hechos punibles de esta naturaleza, al sostener que sólo estos están facultados a “determinar” los elementos del “hecho punible”, lo que genera en consecuencia que el órgano acusador desconozca la calidad y necesidad de intervención de instancias tributarias extrapenales, a través de dictámenes técnicos vinculantes y determinantes para el perfeccionamiento de la imputación o

en su caso la acusación respectiva, como lo constituye en autos la sentencia que hace lugar a la prejudicialidad. -----

Sin embargo, es preciso aclarar sobre el punto que el tema objeto de investigación es el hecho punible tipificado en el art. 261 del C.P. “**Evasión de impuestos**” el que en el inc. 4° dice: “*Se entenderá como evasión de impuesto todo caso en el cual exista **déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente...***”. El delito evasión de impuesto se configura con la violación de normas tributarias, es decir de normas extrapenales, por lo que para determinar la existencia de “**evasión**” se debe realizar una serie de procedimientos técnicos de índole contable y tributario, es por ello que las normas tributarias invisten la doble naturaleza, una jurídica y la otra técnica.

Por otra parte en materia de evasión de impuestos el tipo penal es incompleto en sí mismo -..Desde la óptica tributaria la evasión de impuesto podría ser considerada como una ley penal en blanco, en el sentido de que en la mayoría de los casos se hace necesario recurrir a las normas tributarias para la interpretación de este precepto penal...-, porque para completar todos los elementos del tipo penal necesariamente debe remitirse a una ley extrapenal, a la ley tributaria. En efecto, el mero hecho de proporcionar datos falsos debe ser relevante para la determinación del tributo, caso contrario se imputaría por el hecho punible de “*Declaración falsa; Producción de documentos no auténtica u otros*”..., **y es en este punto, en la determinación del tributo donde se requiere previamente la participación del órgano de aplicación de la norma tributaria, que es la Administrativa tributaria.** -----

La determinación tributaria es una facultad exclusiva de la Administración Tributaria, que por imperio de la ley es el único órgano que tiene competencia para determinar la existencia de deudas y su cuantía, de

conformidad al artículo 209 de la Ley 125/91. En efecto, de acuerdo a lo establecido en el mencionado artículo, la determinación es un **acto administrativo** que declara la existencia y cuantía de la obligación tributaria y el mismo **es vinculante y obligatorio para las partes**. Por consiguiente, para que pueda determinarse la existencia de evasión de impuestos, debe existir pronunciamiento del órgano de aplicación de la norma tributaria, en este caso la “Sub Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda”. -----

De lo expuesto por la norma tenemos que por supuesto es necesario determinar previamente en el ámbito administrativo la existencia y cuantía de *las supuestas deudas*, teniendo en cuenta que de acuerdo a los antecedentes no se ha establecido el quantum del supuesto perjuicio, considerando que este hecho tiene una significación muy importante a los efectos de la graduación de la pena, conforme lo establece el art. 65 del Código penal. Cabe recordar que la evasión de impuesto es un **delito de resultado**, de manera que se requiere la determinación del perjuicio al fisco, para completar el tipo objetivo. Por tanto para poder determinar la existencia de deudas y su cuantía, inevitablemente se requiere implementar el procedimiento administrativo de **determinación tributaria** establecido en el art. 212 de la Ley 125/91, mediante la aplicación de normas y principios técnicos de contabilidad, así como el análisis a través de la Técnica contable de la supuesta falsedad de las adquisiciones de bienes y servicios y obras, en consideración al principio de la partida doble. -----

8- Por otra parte, el Código de Procedimientos Penales (CPP), en su artículo 327 contempla la prejudicialidad en los siguientes términos: **“Cuestión Prejudicial**. *La cuestión prejudicial procederá cuando sea necesario determinar por un procedimiento extrapenal la existencia de uno de los elementos constitutivos del hecho*

punible. La cuestión prejudicial podrá sea planteada por cualquiera de las partes ante el juez, por escrito fundado, y oralmente en el juicio. El juez tramitará la cuestión prejudicial en forma de incidente, y si acepta su existencia, suspenderá el procedimiento penal hasta que en el otro procedimiento recaiga resolución firme, sin perjuicio de que se realicen los actos de investigación que no admitan demora. Si el imputado se encuentra detenido, se ordenará su libertad. Si el juez rechaza el planteamiento de la cuestión prejudicial, ordenará la continuación del procedimiento”.-----

Del texto legal transcrito, se interpreta que la procedencia de la Prejudicialidad se halla supeditada a la necesidad de dirimir previamente, por un procedimiento extrapenal, la existencia de uno de los elementos del hecho punible y, principalmente, la influencia que tenga un proceso sobre el otro, cuya valoración y decisión previa se imponen como prioridad lógica para la prosecución o persecución penal. El Código de Procedimientos Penales (CP) establece, de manera expresa, que debe tratarse de un hecho vinculado a la existencia de uno de los elementos del tipo que debe dilucidarse de acuerdo a un ordenamiento jurídico diferente del penal. Por tanto, incluso convalidando la tesis de que el procedimiento penal es suficiente para demostrar la “...falsedad de la declaración”, como lo pretenden los representantes del Ministerio Público, resulta obvio que la potestad para determinar el déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado o el monto del beneficio impositivo indebido, corresponde, en facultad exclusiva, al órgano administrativo recaudador. Así pues, aun demostrada la falsedad de la declaración, el órgano jurisdiccional o el Ministerio Público fiscal a través de sus peritos técnico-tributarios no pueden determinar (con carácter vinculante para la Administración o el administrado) ni el monto ni el concepto de lo adeudado, por no ser de su competencia.-----

En abono de cuanto antecede, y en relación con la cuestión de prejudicialidad, estimo oportuno y pertinente traer a colación lo siguiente: *"...Ello lleva a considerar que cualquier desfase entre la cultura tributaria y la penal originará resultados ajenos a la verdadera persecución de las conductas tenidas por disvaliosas en el campo tributario, habida cuenta que el derecho penal no se basta por sí solo para dar respuesta a dicha persecución, dado que la tipicidad del derecho penal tributario presupone la tipicidad dentro del derecho tributario..."*(cic). (Díaz, Vicente O., La Protección Constitucional del Contribuyente en los Procesos Penales Tributarios. La Ley, Número 11, Año 2004, Pág. 1389). -----

Entonces el agravio de que con la declaración de prejudicialidad en la presente causa, la investigación penal deberá quedar suspendida y supeditadas alas resultas del procedimiento administrativo de determinación tributaria a ser realizado por el Ministerio de Hacienda a través de la Sub Secretaría de Estado de Tributación, a fin de establecer la existencia o no del adeudo tributario, o la obtención de un beneficio impositivo indebido, es improcedente por los fundamentos expuestos precedentemente. -----

9- En estas condiciones no es posible hablar de obstrucción jurisdiccional al principio de legalidad establecido en el art. 268 inc. 3 de la C.N. y arts. 14 Y 15 del Código Procesal Penal, ya que el supuesto cercenamiento de la atribución constitucional de persecución de la acción penal pública invocada por los accionantes, no es definitiva ni irreparable, puesto que ésta se suspenderá, y dicha suspensión, no importa el alcance de un "Sobreseimiento Provisional"...por ejemplo como sería uno de los tipos de suspensión, establecidos en el Código de Forma,. El que sí, en su caso, afectaría la persecución penal, por cuanto que el plazo de la suspensión es determinado y vencido el mismo se produce la extinción de la acción penal, en cuyo caso por efecto del transcurso del

tiempo se podría producir el agravio en cuanto al principio de legalidad. Sin embargo en el presente caso, dicha situación no se constituye, por tanto, el agravio no existe. --

Lo dicho se perfecciona en razón de que la suspensión establecida en autos **“importa” la interrupción del plazo** de duración del procedimiento, por tanto una vez que el órgano administrativo-tributario competente, determine el elemento constitutivo del hecho punible de “Evasión de impuestos” se **reiniciará el plazo** establecido por la Ley N° 2341/2003 modificatoria del 136 del C.P.P., por lo que la extinción de la Acción Penal por el art. 25 inc. 3, no se producirá y en consecuencia no existirá agravio alguno al órgano acusador, ya que a partir de la fecha de reinicio y conformado el hecho punible, el Ministerio Público, podrá solicitar al Juez de la causa el requerimiento fiscal que corresponda para proseguir los trámites de forma. -----

Por otra parte, en el ámbito administrativo no se analizará la conducta personal de los imputados, que si es facultad exclusiva del Ministerio Público y de los órganos jurisdiccionales, dado que en el mismo se determinará la existencia de dudas, la obtención indebida de devolución de créditos, la falsedad o autenticidad de las supuestas compras y pago a proveedores. -----

10- Por lo demás, las consideraciones vertidas en el escrito de promoción, revelan claramente la pretensión de los accionantes de utilizar la Sala Constitucional como Tribunal de Tercera Instancia. En este sentido numerosos fallos emanados de esta instancia, han sostenido que la acción de inconstitucionalidad tiene por objeto precautelar los principios, derechos y garantías contenidos en la norma fundamental, y esto no implica revisión de sentencias si las mismas han sido generadas dentro de los mandatos legales del debido proceso y las facultades discrecionales que la ley

otorga a los jueces, lo que verificadamente se ha dado en el presente caso. -----

11- Corresponde mencionar que la acción de inconstitucionalidad constituye una vía de carácter excepcional, que se encuentra prevista para salvaguardar los principios y derechos consagrados en la Constitución Nacional, no así para ventilar cuestiones de fondo y de forma que tienen su ámbito natural de dilucidación en las instancias recursivas adecuadas. La Corte Suprema ha sostenido en reiterados fallos que resulta imposible someter nuevamente un juicio a consideración de la Corte, sin apartarse de los principios sentados en innumerables fallos, que impiden cuestionar la tarea de valoración e interpretación de los magistrados inferiores, mientras éstas sean el resultado de criterios de razonabilidad y de encontrarse ajustadas a normas constitucionales y legales. Así lo entendió el Acuerdo y Sentencia N° 186 de fecha 16 de julio de 1998, dictado por la Corte Suprema, que señala: *“La acción de inconstitucionalidad es una acción autónoma cuya finalidad esencial es la de cuidar la vigencia del orden constitucional que pudiera verse afectado por cualquier norma o decisión. Pero de ninguna manera puede sustituir a los órganos jurisdiccionales ordinarios, toda vez que estos no configuren decisiones arbitrarias o aberrantes...”*. -----

Por las consideraciones que anteceden, opino que la resolución cuestionada no viola normas de orden constitucional; en consecuencia, corresponde el rechazo de la presente acción de inconstitucionalidad. Es mi voto. -

A su turno, el Doctor **BLANCO** dijo: Comparto con las valiosas inferencias expresadas por el sintético pero exhaustivo análisis realizado por el Ministro preopinante, Dr. José Altamirano, y agregó: -----

En materia de prejudicialidad en el proceso penal, cada caso merece un análisis y resolución particular, según las constancias de los respectivos autos. -----

Es de rigor reconocer expresamente el valioso esfuerzo desplegado por la representación Fiscal en cumplimiento del deber legal de proteger el interés social confiado a su guarda. -----

Pero, de las constancias de autos no cabe otra solución que la propuesta por el que me anteciedera en el examen y solución del caso sometido a examen, justamente por las particulares características que revisten los hechos y el derecho aplicable. -----

Hechas las precedentes consideraciones, analizo la cuestión del siguiente modo:

Primero, como fundamento de la pretensión del dictamiento de inconstitucionalidad, de la declaración judicial de la existencia de un caso de prejudicialidad en las causas tributarias, mencionan los accionantes (señores Agentes Fiscales) la supuesta transgresión de los artículos 256 (toda sentencia judicial debe estar fundada en esta Constitución y en la Ley), art. 266 (el Ministerio Público representa a la Sociedad ante los órganos jurisdiccionales del Estado...) y el 268 de la C.N. inc. 2) SON DEBERES Y ATRIBUCIONES DEL MINISTERIO PÚBLICO... Promover acción penal en los casos en que, para iniciarla o proseguirla no fuese necesaria instancia de parte. -----

Que, con respecto a lo primero señalo: la mención hecha por los recurrentes acerca de que la resolución cuestionada por la vía de inconstitucionalidad no habría observado lo dispuesto por el art. 256, concordante con los arts. 266 268 de la Constitución Nacional, no es correcta. Sin embargo, no pasa desapercibida a quien ahora opina, el hecho relevante constituido por la no impugnación en momento alguno acerca de lo contenido en la Ley 1254/92 y su ampliatoria, la Ley 2421/2004, que determinan como atribuciones legales de la Sub Secretaría de Estado de Tributación en materia de órgano público encargado por la

ley de establecer, en caso de controversia, la existencia o no del hecho imponible, y en caso afirmativo, los sujetos obligados, la cuantía de la obligación y las penalidades, si corresponde. En otras palabras, tanto uno y otro órgano del Estado (llámase Fiscalía General del Estado y la Sub Secretaría de Estado de Tributación) representan y deben proteger el interés público. Con competencia, el primero, en lo que hace al aspecto penal y el segundo, respecto al debido y adecuado cumplimiento de los deberes formales y materiales, relativos a la Tributación.-----

Que, mientras subsistan ambas normas orgánicas (La Carta Orgánica de la Fiscalía General del Estado, y las Leyes 125/92 y 2421/2004, especialmente el **Libro V** en su aspecto procesal), y que por lo menos una de ellas no haya sido tachada de inconstitucional, la regla de juego es *que debe respetarse el procedimiento previsto en las Disposiciones de Aplicación General prevista en el mencionado Libro V de las normas últimamente citadas.*-----

Pero aún suponiendo lo improbable, y en la hipótesis que directamente correspondiera aplicar la Carta Orgánica del Ministerio Público, aún así no daría mi voto en sentido contrario, por lo que más adelante señalaré.-----

En efecto, y esto es lo **segundo**: señalaron los impugnantes que la firma PASEX S.A. habría obtenido beneficios impositivos indebidos, mediante el supuesto ardid de utilizar facturas falsas o inexistentes proveídas por terceros, que le habrían permitido obtener devoluciones del Impuesto al valor agregado con motivo de la fabricación de productos que, habrían sido exportados. Suponiendo que la totalidad del producto, o parte de ello, hayan sido exportados (hechos que no aparecen o al menos no he podido visualizar) en tal caso la firma exportadora no estaría en infracción a las Leyes tributarias, en especial el Impuesto al Valor Agregado), desde el momento que con la sola acreditación de la consumación del negocio jurídico de la exportación tendría automáticamente derecho a acceder

a la devolución de impuestos, en forma legítima. Otra cosa es la hipótesis en que todo el conjunto de la cadena de circulación de la mercadería hasta caer en manos del industrial/exportador, o parte de dicho proceso, estuviere viciada por ardieles como las señaladas por el recurrente. En este último supuesto, primero debe acreditarse la existencia de la exportación misma, para luego quedar habilitado para la investigación penal respectiva con relación a cada uno o algunos o todos los participantes del evento, para de modo legalmente autorizado inferir quien o quienes, finalmente resultarían responsables. Es lo que, en otros términos señala acertadamente Vicente Oscar Díaz: En efecto, tomando la hipótesis de que la Sociedad A le vende un producto a la Sociedad B y ésta se la enajena a la sociedad C para que C goce de beneficios fiscales - donde las primeras son parte de un grupo interconectado con la misma sindicatura - exigir responsabilidad penal al Contralor de Cuentas (estaba haciendo referencia al Síndico) de la primera por que no lo controlo el proceso del proceso comercial con C- donde no ejerce función alguna- es asignarle a la Contraloría una función preventiva policial reñida con sus funciones específicas, aun en el supuesto de que la sociedad se haya gozado ardiosamente “de beneficios fiscales del origen promocional..” (pág. 98, Criminalización de las infracciones Tributarias, de Depalma, 1999). En otras palabras siguiendo con el razonamiento, ni siquiera se ha establecido la relación fundada de conexidad entre algunos o todos los sujetos señalados y en el que tampoco se ha tan siquiera intentado donde estaría el “beneficio indebido” para quien finalmente cumplió, con el deber de exportar lo producido. -----

Es posible que en las etapas anteriores a la compra, producción y exportación se haya materializado lo pretendido subterfugios, incluso con el alcance de constituirse en “usina productora de documentos apócrifos”, pero de allí concluir en la fatalidad insuperable de colocar solamente en la cabeza del eslabón final de la

cadena de circulación económica de la materia prima necesaria la producción y exportación, es peligroso, más aún si se observa en las constancias de autos la existencia de la certificación oficial de que la exportación “no adeuda impuestos”. -----

Los aspectos mencionados a simple título de ejemplo rompen el principio de la “*Intervención Mínima*” requerida en material penal, en el sentido de que la actuación en el fuero penal es la última ratio, ya cuando los hechos, los sujetos, la cuantía y la norma en juego aparecen de modo indubitable como expresión de la consumación de la conducta reprochable, en uno, alguno o todos los señalados por la investigación. -----

Lo expresado hasta aquí de modo primario, se formula al solo efecto ilustrativo, dado que por las características formales del escrito de promoción de la acción de inconstitucionalidad no surgen méritos como para analizar la cuestión de fondo, por lo que concuerdo con lo expresado por el Ministro Preopinante, en el sentido de que la acción intentada pretendió abrir, de modo indebido, una tercera instancia no prevista en la Ley, más aún si se considera la ausencia de impugnación, desde la perspectiva constitucional de las leyes fiscales mencionadas. A modo conclusivo, repito que cada caso de prejudicialidad tendrá su propia resolución atendiendo a la esencia misma de la situación planteada. -----

En cuanto a la imposición de costas, soy de opinión de que deben ser impuestas en el orden causado, considerando la atipicidad del caso y las normas legales y constitucionales en juego. Es mi voto. -----

A su turno, el Doctor **BAJAC ALBERTINI** dijo: La acción de inconstitucionalidad promovida por los Agentes Fiscales, Abogados Cesar Alfonso y René Fernández, asignados a la Unidad Especializada de Delitos Económicos, en contra del A.I. N° 293 del 16 de setiembre

de 2004, dictado por el Tribunal del Crimen, Tercera Sala de la Capital, NO PUEDE PROSPERAR, desde el momento que del análisis pertinente no surgen elementos que ameriten haberse quebrantado las normativas constitucionales supuestamente infringidas por el Tribunal de Segundo grado: ARTÍCULOS 256, 266 y 268 incs. 2) y 3) de la Carta Magna, que traducidos en términos jurídicos importan violaciones al deber jurisdiccional de los jueces de fundar sus resoluciones en la Constitución y las leyes (sentencia arbitraria), así como la coartación de las obligaciones y atribuciones que la Constitución Nacional asigna al Ministerio Público. -----

Basta el simple cotejo de las constancias de autos para llegar a la decisión alegada, ya que al confrontarlos con los fundamentos de la acción instaurada (fs. 12/27), no deja lugar a dudas acerca de la verdadera intención de los recurrentes: "*habilitar una tercera instancia*" de tal manera a lograr el reestudio de la cuestión de fondo, cual es el incidente de prejudicialidad deducido a fs. 269/285 del Tomo II de la causa principal. -----

Dicho incidente finalmente fue acogido en sentido positivo para las pretensiones de la defensa de los imputados Mauricio Schwartzman, Emilio Bedoya y Graciela Pacuá; y es justamente dicha decisión del Tribunal de Apelaciones en lo Criminal, Tercera Sala de la Capital, la que ahora resulta objeto de la presente acción de inconstitucionalidad, en el sentido pretendido por los Agentes Fiscales cual es su nulidad. -----

La parte pertinente del interlocutorio impugnado de inconstitucional, resolvió: "*ORDENAR la suspensión del trámite en el presente proceso penal, interín que dure la sustanciación del proceso administrativo*". -----

Como bien ya lo sostuvieran los ilustres colegas que me antecedieron en el estudio de la cuestión, y al solo

efecto doctrinario, me permito recalcar que no pudo haber sido otra la decisión del Tribunal Aquem, desde que la naturaleza del delito investigado: “evasión impositiva”, necesariamente presupone una declaración positiva del órgano administrativo defraudado, de ahí que la vieja doctrina que tenía a la defraudación fiscal como “*delito de peligro*” que reprimía tanto la consumación, como la tentativa; en la actualidad ha cambiado de rumbo, pasando a constituirse en un “*delito de resultado*”, o sea, su configuración requiere que se verifique en la realidad un perjuicio al fisco, o que es lo mismo: “*tiene que haber una disminución de los ingresos tributarios para que se configure el delito*”. Consecuentemente, la viabilidad del tipo penal investigado, indefectiblemente requiere de un pronunciamiento previo del órgano administrativo en nuestro caso: “*La Sub Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda*”, a los efectos de la conformación del tipo penal investigado, situación que en la causa no se da -----

Huelga decir además, que la cuestión perjudicial en materia penal resulta sumamente delicada en razón de la respuesta que normalmente se da para el tipo “evasión impositiva” dentro de la esfera de lo justiciable penal, que para el caso de configurarse el ilícito (comprobación y justificación de la conducta punible, así como la responsabilidad del o los encausados), es de las más gravosas, ya que generalmente, amén de que importa pena privativa de libertad de duración considerable, la sanción trascendental finalmente recae en la sociedad misma, cual es la privación de fuentes de trabajo para los compatriotas que dependen de las empresas afectadas.-----

De ahí la obligación que tienen los acusadores (Agentes Fiscales) de sopesar mesuradamente la totalidad de los elementos inculpativos que conforman el tipo penal investigado, y con mayor especialidad, cuando el mismo incursiona en el ámbito del Fisco, quien en puridad

es el órgano administrativo el encargado de determinar si el Estado ha sido víctima de perjuicio alguno por parte del supuesto sindicado. -----

Por lo demás, mal puede el Ministerio Público Fiscal alegar intromisión o cercenamiento en sus facultades constitucionales, cuando que la decisión judicial impugnada no deja lugar a dudas acerca del alcance de la medida dispuesta: "SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO", interín dure la sustanciación del trámite administrativo tendiente a la verificación de la supuesta defraudación. ----

Ello evidentemente deja a salvo las acciones que le pudiera corresponder a la Fiscalía para el caso de configurarse la totalidad del tipo delictual investigado. ----

Corresponde pues, NO HACER LUGAR A LA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD ARTICULADA POR LA FISCALÍA, en razón de las consideraciones expuestas precedentemente.

COSTAS EN EL ORDEN CAUSADO. -----

ES MI VOTO. -----

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

Ministros: José V. Altamirano, Sindulfo Blanco y Miguel Oscar Bajac.

Ante mí: Héctor Fabián Escobar Díaz.

SENTENCIA NÚMERO: 128

Asunción, 17 de marzo de 2005
VISTO: los méritos del Acuerdo que antecede, la

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA CONSTITUCIONAL
RESUELVE:**

RECHAZAR la presente acción de
inconstitucionalidad.

IMPONER las costas en el orden causado.

ANOTAR, registrar y notificar.

Ministros: José V. Altamirano, Sindulfo Blanco y Miguel
Oscar Bajac.

Ante mí: Héctor Fabián Escobar Díaz.

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO:
DIECISIETE DE FECHA 17 DE MARZO
DEL 2005. INCIDENTE DE
PREJUDICIALIDAD EN LOS AUTOS
“GILBERTO RUBERT Y JOCIR ALVES
S/ EVASIÓN DE IMPUESTOS”.

**INCIDENTE DE PREJUDICIALIDAD EN LOS AUTOS
“GILBERTO RUBERT Y JOCIR ALVES S/ EVASIÓN DE
IMPUESTOS”.**

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO: DIECISIETE

CIUDAD DEL ESTE, 04 DE MARZO DE 2005.

Visto: El recurso de Apelación General planteado por el Fiscal interviniente, Abogado JUAN CARLOS DUARTE MARTÍNEZ contra el A.I. N° 1130 de fecha 4 de noviembre de 2004 dictado por la Jueza Penal de garantías N° 2 de esta Circunscripción Judicial; y,-----

CONSIDERANDO:

ADMSIBILIDAD: Las condiciones formales de LEGITIMIDAD, MODO y TIEMPO de interposición del presente recurso son acordes con las prescripciones de los Arts. 449, 450, 562 y 463 del CPP, por haber sido observados con toda obsecuencia: corresponde, por lo tanto LA ADMISIÓN del mismo en consonancia con las disposiciones del Art. 464 primer párrafo del CPP.

DE LA APELACIÓN: por la resolución hoy en censura recursiva, la A Quo resolvió, entre otras cosas, HACER LUGAR al incidente al Incidente de Prejudicialidad planteado por lo defensa técnica y, en consecuencia ORDENAR la suspensión del trámite en el presente proceso penal, ínterin dure la sustanciación del Proceso Administrativo. -----

Que, se alza contra dicha resolución el recurrente expresando que la decisión, amén de su escuetismo indudable el ssutento de hecho y de derecho de la misma resalta por su orfandad jurídica, al carecer de un criterio jurídico acabado-----

¿Es procedente la acción de inconstitucionalidad deducida? -----

A la cuestión planteada, el Doctor **ALTAMIRANO** dijo: La presente acción de inconstitucionalidad la promueven los Agentes Fiscales en lo Penal asignados a la Unidad de Delitos Económicos, Abogados Cesar Alfonso y Rene Fernández, contra el A.I. N° 293 de fecha 16 de setiembre de 2004, dictado por el Tribunal de Apelación en lo Criminal, 3° Sala de la Capital en el expediente caratulado: "MAURICIO SCHVARTZMAN Y OTROS S/ EVASIÓN DE IMPUESTOS". AÑO: 2004 - N° 1-1-2-12003-17532. El mencionado auto interlocutorio (A.I. N° 293/04) resolvió: Declarar admisible el recurso de apelación general interpuesto, Revocar el A.I. N° 1735 de fecha 30 de junio del año 2004, dictado por la Jueza Penal de Garantía N° 4 y, en consecuencia, Hacer Lugar al incidente de Cuestión Prejudicial deducido por el Abog. Pedro Ovelar, en ejercicio de la defensa de los imputados Mauricio Schwartzman, Emilio Bedoya y Graciela Pacuá, Ordenar la suspensión del trámite en el proceso penal, ínterin que dure la sustanciación del proceso administrativo, Remitir los autos al Juzgado de origen a sus efectos -----

2- Los accionantes alegan la arbitrariedad del mencionado interlocutorio por considerar que el mismo viola los artículos 256 in fine, 266 y 268 incs. 2 y 3 de la Constitución Nacional, al carecer de la necesaria fundamentación legal, no ser racionalmente justa, y atentar la composición y funciones así como los deberes y atribuciones del Ministerio Público, respectivamente. ---

2.1.- En relación con la trasgresión del **artículo 256** de la Constitución Nacional (C.N.), sostienen que la resolución atacada esta cargada de afirmaciones dogmáticas con trascripción de los planteamientos de las partes, pero carente de un análisis razonado de la

cuestión sometida a esa instancia que sustente la decisión adoptada. Igualmente refieren que, el Tribunal de Alzada genéricamente sostiene que el pronunciamiento del órgano administrador es necesario para la determinación del elemento constitutivo de tipo penal de Evasión de Impuesto, pero en ningún párrafo han descrito cual es la necesidad de que el elemento faltante del hecho punible sea declarado solamente por la jurisdicción administrativa. Por consiguiente, al resultar arbitraria la resolución judicial, se agravian por falta de motivación, al carecer del análisis fáctico – jurídico del caso juzgado, y por tanto entienden que corresponde la declaración de nulidad de la misma.-----

2.2.- En cuanto a los artículos **266 y 268 incs. 2) y 3)** de la C.N., señalan que el Tribunal de Apelación, en forma arbitraria, cercena al Ministerio Público su atribución constitucional del ejercicio de la acción penal pública, reivindicando que el órgano representante de la sociedad goza de discrecionalidad técnica a fin de determinar si se encuentran o no ante un hecho que pueda constituir ilícito penal, y que de mantenerse la postura jurídica asumida en la resolución atacada, ello implicaría una descentralización de la jurisdicción penal, la cual ya solo serviría para confirmar lo declarado por otra jurisdicción y no para valorar las conductas punibles conforme a la legislación pertinente.-----

3- De los fundamentos expuestos por los accionantes, se corrió traslado a los imputados, quienes por derecho propio y bajo patrocinio de abogado, lo contestaron en tiempo, señalando entre otras cosas que si bien se puede decir que la resolución favorable de la cuestión prejudicial ha clausurado temporalmente una de las instancias de discusión, el supuesto perjuicio invocado por el Ministerio Público no es definitivo ni tampoco irreparable a consecuencia de los efectos que la ley le atribuye a la prejudicialidad. Refieren que los

accionantes so pretexto del ejercicio de la acción penal pretenden constituirse en un único, infalible e irreprochable eslabón estatal en la aplicación del derecho penal desconociendo la posibilidad del control de su gestión. Solicitan el rechazo de la acción interpuesta.- ----

4- Asimismo, se dio intervención al Fiscal General del Estado, quien manifestó en su Dictamen N° 3407 de fecha 17 de diciembre de 2004 que, si bien es cierto que la prejudicialidad no pone fin al procedimiento sino que lo suspende, ello no significa que con la misma no se coarte al Ministerio Público el ejercicio de la acción penal, pues esta facultad incluye dos atribuciones: la de requerir a los órganos jurisdiccionales y la de investigar. En el caso particular, es de esta última atribución de la que se priva en forma definitiva al Ministerio Público al declarar la prejudicialidad, ya que según el Tribunal de Alzada, quien debe investigar los hechos determinantes – declaración falsa, beneficio indebido – es el órgano administrativo y no un Agente Fiscal, por lo que solicita la declaración de inconstitucionalidad del fallo de la Segunda Instancia atacado.-----

5- Opino que no procede la Acción de Inconstitucionalidad planteada.-----

De los autos se colige que la resolución impugnada no viola no contraviene las normas constitucionales invocadas.-----

5.1.- Sobre el primer agravio formulado por los accionantes nos encontramos ante una supuesta sentencia arbitraria emanada por un tribunal de Alzada. -

Las causas generalmente admitidas para declarar una sentencia como arbitraria son: **a)** que decida en contra de la ley; **b)** que omita exponer y desarrollar el fundamento en que se basa; **c)** que aplique normas que

no tienen relación con el caso y no se refieren a él; **d)** que no omita resolver una o más pretensiones articuladas por las partes; **e)** que resuelva pretensiones que no forman parte del objeto del proceso porque no fueron articuladas por las partes; **f)** que de por probado algo que no estaba probado en el juicio; **g)** que omita considerar y valorar pruebas conducentes a la solución del caso; **h)** que incurra en grave violación del debido proceso. (Vide: Compendio de Derecho Constitucional. Bidart Campos, German. Ediart, 2004. Pág. 434).-----

Por otro lado, una sentencia es arbitraria cuando se sustenta en afirmaciones **“dogmáticas” (como lo manifestaran los accionantes con relación al A.I. N° 293/04)** o en fundamentos solo aparentes, así como cuando no constituye una **derivación razonada del derecho vigente**, sino que es producto de la voluntad individual de los jueces, de una interpretación antojadiza de los mismos, apartándose de las prescripciones legales; y estas circunstancias no se dan en el fallo impugnado.-----

6- Pues bien, efectuando un riguroso análisis de los autos, resulta que en el juicio caratulado: “Mauricio Schwartzman y otros s/ evasión de Impuestos”, N° 1-1-2-12003-17532, Año 2004, el Ministerio Público Fiscal ha formulado imputación en contra de los señores Mauricio Schwartzman, Emilio Bedoya y Graciela Pacuá por la supuesta comisión del hecho punible de Evasión de Impuestos, tipificado en el Art. 261 del Código Penal. Los representantes de la Fiscalía atribuyen a los mismos, en su calidad de Directivos y empleada, respectivamente, de la empresa Pasex S.A. el hecho de haber obtenido beneficios impositivos indebidos a través de la declaración al Ministerio de Hacienda de datos supuestamente falsos. -----

6.1.- Los beneficios indebidos a los que el Ministerio Público hace referencia serían la devolución – por parte del Estado Paraguayo a la empresa Pasex S.A. – de montos pagados a sus proveedores en concepto de impuesto al valor agregado (IVA), en su calidad de exportadores, mientras que con datos falsos la Fiscalía hace referencia las facturas entregadas a Pasex S.A. por sus proveedores, que representarían operaciones inexistentes o cuyos montos habrían sido abultados en el objeto de obtener los mencionados beneficios. -----

6.2.- En puridad, el Ministerio Público específicamente cuestiona las Facturas emitidas por las firmas Kunzle Ingeniería y Cufrepa S.R.L. en el caso de la primera, sostiene que esta prestaba a Pasex S.A. “...servicios” (cuyos costos según la Fiscalía, habrían sido abultados), mientras que la segunda, refiere que la misma proveía de “...materia prima” (operaciones supuestamente inexistentes).-----

6.3.- **En dicho proceso penal, se ha deducido un incidente de prejudicialidad**, rechazado en Primera Instancia y resuelto favorablemente por el Tribunal de Alzada en lo Penal, en virtud del interlocutorio hoy impugnado de inconstitucional.-----

6.4.- El argumento central de la resolución dictada por el Ad-quem señala: *“De lo expuesto, resulta inferible que al efecto de determinar la existencia de una declaración administrativa (órgano recaudador), en relación con el déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente o un beneficio impositivo indebido correctamente cuantificado. Cabe concluir entonces, que en el presente proceso se presenta un hecho que impide seguir con el desarrollo del procedimiento, obstáculo legal que debe ser subsanado en Sede Administrativa...”* (sic). -----

7- La tesis sostenida por el Ministerio Público, a través de los Agentes fiscales intervinientes, es que por resolución e intervención jurisdiccional “que hace lugar a la **prejudicialidad**” el órgano juzgador intervino sobre elementos propios de la investigación del órgano acusador, por lo que dicha resolución se constituyó en una “intervención o intromisión” al principio de “persecución penal” o de “legalidad” propios del acusador público, dejando a la libre determinación del órgano extrapenales la persecución de hechos punibles de esta naturaleza, al sostener que sólo estos están facultados a “determinar” los elementos del “hecho punible”, lo que genera en consecuencia que el órgano acusador desconozca la calidad y necesidad de intervención de instancias tributarias extrapenales, a través de dictámenes técnicos vinculantes y determinantes para el perfeccionamiento de la imputación o en su caso la acusación respectiva, como lo constituye en autos la sentencia que hace lugar a la prejudicialidad.-----

Sin embargo, es preciso aclarar sobre el punto que el tema objeto de investigación es el hecho punible tipificado en el art. 261 del C.P. “**Evasión de impuestos**” el que en el inc. 4° dice: “*Se entenderá como evasión de impuesto todo caso en el cual exista **déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente...***”. El delito evasión de impuesto se configura con la violación de normas tributarias, es decir de normas extrapenales, por lo que para determinar la existencia de “**evasión**” se debe realizar una serie de procedimientos técnicos de índole contable y tributario, es por ello que las normas tributarias invisten la doble naturaleza, una jurídica y la otra técnica.-----

Por otra parte en materia de evasión de impuestos el tipo penal es incompleto en sí mismo -..Desde la óptica tributaria la evasión de impuesto podría ser

considerada como una ley penal en blanco, en el sentido de que en la mayoría de los casos se hace necesario recurrir a las normas tributarias para la interpretación de este precepto penal...-, porque para completar todos los elementos del tipo penal necesariamente debe remitirse a una ley extrapenal, a la ley tributaria. En efecto, el mero hecho de proporcionar datos falsos debe ser relevante para la determinación del tributo, caso contrario se imputaría por el hecho punible de “*Declaración falsa; Producción de documentos no auténtica u otros*”..., **y es en este punto, en la determinación del tributo donde se requiere previamente la participación del órgano de aplicación de la norma tributaria, que es la Administrativa tributaria.** -----

La determinación tributaria es una facultad exclusiva de la Administración Tributaria, que por imperio de la ley es el único órgano que tiene competencia para determinar la existencia de deudas y su cuantía, de conformidad al artículo 209 de la Ley 125/91. En efecto, de acuerdo a lo establecido en el mencionado artículo, la determinación es un **acto administrativo** que declara la existencia y cuantía de la obligación tributaria y el mismo **es vinculante y obligatorio para las partes**. Por consiguiente, para que pueda determinarse la existencia de evasión de impuestos, debe existir pronunciamiento del órgano de aplicación de la norma tributaria, en este caso la “Sub Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda”. -----

De lo expuesto por la norma tenemos que por supuesto es necesario determinar previamente en el ámbito administrativo la existencia y cuantía de *las supuestas deudas*, teniendo en cuenta que de acuerdo a los antecedentes no se ha establecido el quantum del supuesto perjuicio, considerando que este hecho tiene

una significación muy importante a los efectos de la graduación de la pena, conforme lo establece el art. 65 del Código penal. Cabe recordar que la evasión de impuesto es un **delito de resultado**, de manera que se requiere la determinación del perjuicio al fisco, para completar el tipo objetivo. Por tanto para poder determinar la existencia de deudas y su cuantía, inevitablemente se requiere implementar el procedimiento administrativo de **determinación tributaria** establecido en el art. 212 de la Ley 125/91, mediante la aplicación de normas y principios técnicos de contabilidad, así como el análisis a través de la Técnica contable de la supuesta falsedad de las adquisiciones de bienes y servicios y obras, en consideración al principio de la partida doble. -----

8- Por otra parte, el Código de Procedimientos Penales (CPP), en su artículo 327 contempla la prejudicialidad en los siguientes términos: **“Cuestión Prejudicial.** *La cuestión prejudicial procederá cuando sea necesario determinar por un procedimiento extrapenal la existencia de uno de los elementos constitutivos del hecho punible. La cuestión prejudicial podrá sea planteada por cualquiera de las partes ante el juez, por escrito fundado, y oralmente en el juicio. El juez tramitará la cuestión prejudicial en forma de incidente, y si acepta su existencia, suspenderá el procedimiento penal hasta que en el otro procedimiento recaiga resolución firme, sin perjuicio de que se realicen los actos de investigación que no admitan demora. Si el imputado se encuentra detenido, se ordenara su libertad. Si el juez rechaza el planteamiento de la cuestión prejudicial, ordenará la continuación del procedimiento”.* -----

Del texto legal transcrito, se interpreta que la procedencia de la Prejudicialidad se halla supeditada a la necesidad de dirimir previamente, por un procedimiento extrapenal, la existencia de uno de los elementos del

hecho punible y, principalmente, la influencia que tenga un proceso sobre el otro, cuya valoración y decisión previa se imponen como prioridad lógica para la prosecución o persecución penal. El Código de Procedimientos Penales (CP) establece, de manera expresa, que debe tratarse de un hecho vinculado a la existencia de uno de los elementos del tipo que debe dilucidarse de acuerdo a un ordenamiento jurídico diferente del penal. Por tanto, incluso convalidando la tesis de que el procedimiento penal es suficiente para demostrar la “*..falsedad de la declaración*”, como lo pretenden los representantes del Ministerio Público, resulta obvio que la potestad para determinar el déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado o el monto del beneficio impositivo indebido, corresponde, en facultad exclusiva, al órgano administrativo recaudador. Así pues, aun demostrada la falsedad de la declaración, el órgano jurisdiccional o el Ministerio Público fiscal a través de sus peritos técnico-tributarios no pueden determinar (con carácter vinculante para la Administración o el administrado) ni el monto ni el concepto de lo adeudado, por no ser de su competencia.--

En abono de cuanto antecede, y en relación con la cuestión de prejudicialidad, estimo oportuno y pertinente traer a colación lo siguiente: “*...Ello lleva a considerar que cualquier desfase entre la cultura tributaria y la penal originará resultados ajenos a la verdadera persecución de las conductas tenidas por disvaliosas en el campo tributario, habida cuenta que el derecho penal no se basta por sí solo para dar respuesta a dicha persecución, dado que la tipicidad del derecho penal tributario presupone la tipicidad dentro del derecho tributario...*”(cic). (Díaz, Vicente O., La Protección Constitucional del Contribuyente en los Procesos Penales Tributarios. La Ley, Número 11, Año 2004, Pág. 1389). -----

Entonces el agravio de que con la declaración de prejudicialidad en la presente causa, la investigación penal deberá quedar suspendida y supeditadas alas resultas del procedimiento administrativo de determinación tributaria a ser realizado por el Ministerio de Hacienda a través de la Sub Secretaría de Estado de Tributación, a fin de establecer la existencia o no del adeudo tributario, o la obtención de un beneficio impositivo indebido, es improcedente por los fundamentos expuestos precedentemente.-----

9- En estas condiciones no es posible hablar obstrucción jurisdiccional al principio de legalidad establecido en el art. 268 inc. 3 de la C.N. y arts. 14 Y 15 del Código Procesal Penal, ya que el supuesto cercenamiento de la atribución constitucional de persecución de la acción penal pública invocada por los accionantes, no es definitiva ni irreparable, puesto que ésta se suspenderá, y dicha suspensión, no importa el alcance de un “Sobreseimiento Provisional”...por ejemplo como sería uno de los tipos de suspensión, establecidos en el Código de Forma,. El que sí, en su caso, afectaría la persecución penal, por cuanto que el plazo de la suspensión es determinado y vencido el mismo se produce la extinción de la acción penal, en cuyo caso por efecto del transcurso del tiempo se podría producir el agravio en cuanto al principio de legalidad. Sin embargo en el presente caso, dicha situación no se constituye, por tanto, el agravio no existe.-----

Lo dicho se perfecciona en razón de que la suspensión establecida en autos **“importa” la interrupción del plazo** de duración del procedimiento, por tanto una vez que el órgano administrativo-tributario competente, determine el elemento constitutivo del hecho punible de “Evasión de impuestos” se **reiniciará el plazo** establecido por la Ley N° 2341/2003 modificatoria del 136 del C.P.P., por lo que la extinción

de la Acción Penal por el art. 25 inc. 3, no se producirá y en consecuencia no existirá agravio alguno al órgano acusador, ya que a partir de la fecha de reinicio y conformado el hecho punible, el Ministerio Público, podrá solicitar al Juez de la causa el requerimiento fiscal que corresponda para proseguir los trámites de forma.---

Por otra parte, en el ámbito administrativo no se analizará la conducta personal de los imputados, que sí es facultad exclusiva del Ministerio Público y de los órganos jurisdiccionales, dado que en el mismo se determinará la existencia de dudas, la obtención indebida de devolución de créditos, la falsedad o autenticidad de las supuestas compras y pago a proveedores. -----

10- Por lo demás, las consideraciones vertidas en el escrito de promoción, revelan claramente la pretensión de los accionantes de utilizar la Sala Constitucional como Tribunal de Tercera Instancia. En este sentido numerosos fallos emanados de esta instancia, han sostenido que la acción de inconstitucionalidad tiene por objeto precautelar los principios, derechos y garantías contenidos en la norma fundamental, y esto no implica revisión de sentencias si las mismas han sido generadas dentro de los mandatos legales del debido proceso y las facultades discrecionales que la ley otorga a los jueces, lo que verificadamente se ha dado en el presente caso.- -----

11- Corresponde mencionar que la acción de inconstitucionalidad constituye una vía de carácter excepcional, que se encuentra prevista para salvaguardar los principios y derechos consagrados en la constitución Nacional, no así para ventilar cuestiones de fondo y de forma que tienen su ámbito natural de dilucidación en las instancias recursivas adecuadas. La

Corte Suprema ha sostenido en reiterados fallos que resulta imposible someter nuevamente un juicio a consideración de la Corte, sin apartarse de los principios sentados en innumerables fallos, que impiden cuestionar la tarea de valoración e interpretación de los magistrados inferiores, mientras éstas sean el resultado de criterios de razonabilidad y de encontrarse ajustadas a normas constitucionales y legales. Así lo entendió el Acuerdo y Sentencia N° 186 de fecha 16 de julio de 1998, dictado por la Corte Suprema, que señala: *“La acción de inconstitucionalidad es una acción autónoma cuya finalidad esencial es la de cuidar la vigencia del orden constitucional que pudiera verse afectado por cualquier norma o decisión. Pero de ningunas manera puede sustituir a los órganos jurisdiccionales ordinarios, toda vez que estos no configuren decisiones arbitrarias o aberrantes...”*.-----

Por las consideraciones que anteceden, opino que la resolución cuestionada no viola normas de orden constitucional; en consecuencia, corresponde el rechazo de la presente acción de inconstitucionalidad. Es mi voto.-----

A su turno, el Doctor **BLANCO** dijo: Comparto con las valiosas inferencias expresadas por el sintético pero exhaustivo análisis realizado por el Ministro preopinante, Dr. José Altamirano, y agregó: -----

En materia de prejudicialidad en el proceso penal, cada caso merece un análisis y resolución particular, según las constancias de los respectivos autos.-----

Es de rigor reconocer expresamente el valioso esfuerzo desplegado por la representación Fiscal en cumplimiento del deber legal de proteger el interés social confiado a su guarda.- -----

Pero, de las constancias de autos no cabe otra solución que la propuesta por el que me antecediera en el examen y solución del caso sometido a examen, justamente por las particulares características que revisten los hechos y el derecho aplicable. -----

Hechas las precedentes consideraciones, analizo la cuestión del siguiente modo: -----

Primero, como fundamento de la pretensión del dictamiento de inconstitucionalidad, de la declaración judicial de la existencia de un caso de prejudicialidad en las causas tributarias, mencionan los accionantes (señores Agentes Fiscales) la supuesta transgresión de los artículos 256 (toda sentencia judicial debe estar fundada en esta Constitución y en la Ley), art. 266 (el Ministerio Público representa a la Sociedad ante los órganos jurisdiccionales del Estado...) y el 268 de la C.N. inc. 2) SON DEBERES Y ATRIBUCIONES DEL MINISTERIO PÚBLICO... Promover acción penal en los casos en que, para iniciarla o proseguirla no fuese necesaria instancia de parte...-----

Que, con respecto a lo primero señalo: la mención hecha por los recurrentes acerca de que la resolución cuestionada por la vía de inconstitucionalidad no habría observado lo dispuesto por el art. 256, concordante con los arts. 266 268 de la Constitución Nacional, no es correcta. Sin embargo, no pasa desapercibida a quien ahora opina, el hecho relevante constituido por la no impugnación en momento alguno acerca de lo contenido en la Ley 1254/92 y su ampliatoria, la Ley 2421/2004, que determinan como atribuciones legales de la Sub Secretaría de Estado de Tributación en materia de órgano público encargado por la ley de establecer, en caso de controversia, la existencia o no del hecho imponible, y en caso afirmativo, los sujetos obligados, la cuantía de la obligación y las penalidades, si

corresponde. En otras palabras, tanto uno y otro órgano del Estado (llámase Fiscalía General del Estado y la Sub Secretaría de Estado de Tributación) representan y deben proteger el interés público. Con competencia, el primero, en lo que hace al aspecto penal y el segundo, respecto al debido y adecuado cumplimiento de los deberes formales y materiales, relativos a la Tributación.-

Que, mientras subsistan ambas normas orgánicas (La Carta Orgánica de la Fiscalía General del Estado, y las Leyes 125/92 y 2421/2004, especialmente el **Libro V** en su aspecto procesal), y que por lo menos una de ellas no haya sido tachada de inconstitucional, la regla de juego es *que debe respetarse el procedimiento previsto en las Disposiciones de Aplicación General prevista en el mencionado Libro V de las normas últimamente citadas.*---

Pero aún suponiendo lo improbable, y en la hipótesis que directamente correspondiera aplicar la Carta Orgánica del Ministerio Público, aún así no daría mi voto en sentido contrario, por lo que más adelante señalaré.- -----

En efecto, y esto es lo **segundo**: señalaron los impugnantes que la firma PASEX S.A. habría obtenido beneficios impositivos indebidos, mediante el supuesto ardid de utilizar facturas falsas o inexistentes proveídas por terceros, que le habrían permitido obtener devoluciones del Impuesto al valor agregado con motivo de la fabricación de productos que, habrían sido exportados. Suponiendo que la totalidad del producto, o parte de ello, hayan sido exportados (hechos que no aparecen o al menos no he podido visualizar) en tal caso la firma exportadora no estaría en infracción a las Leyes tributarias, en especial el Impuesto al Valor Agregado), desde el momento que con la sola acreditación de la consumación del negocio jurídico de la exportación tendría automáticamente derecho a acceder a la

devolución de impuestos, en forma legítima. Otra cosa es la hipótesis en que todo el conjunto de la cadena de circulación de la mercadería hasta caer en manos del industrial/exportador, o parte de dicho proceso, estuviere viciada por ardieles como las señaladas por el recurrente. En este último supuesto, primero debe acreditarse la existencia de la exportación misma, para luego quedar habilitado para la investigación penal respectiva con relación a cada uno o algunos o todos los participantes del evento, para de modo legalmente autorizado inferir quien o quienes, finalmente resultarían responsables. Es lo que, en otros términos señala acertadamente Vicente Oscar Díaz: En efecto, tomando la hipótesis de que la Sociedad A le vende un producto a la Sociedad B y ésta se la enajena a la sociedad C para que C goce de beneficios fiscales - donde las primeras son parte de un grupo interconectado con la misma sindicatura - exigir responsabilidad penal al Contralor de Cuentas (estaba haciendo referencia al Síndico) de la primera por que no lo controlo el proceso del proceso comercial con C- donde no ejerce función alguna- es asignarle a la Contraloría una función preventiva policial reñida con sus funciones específicas, aun en el supuesto de que la sociedad se haya gozado ardiosamente “de beneficios fiscales del origen promocional.” (pág. 98, Criminalización de las infracciones Tributarias, de Depalma, 1999). En otras palabras siguiendo con el razonamiento, ni siquiera se ha establecido la relación fundada de conexidad entre algunos o todos los sujetos señalados y en el que tampoco se ha tan siquiera intentado donde estaría el “beneficio indebido” para quien finalmente cumplió, con el deber de exportar lo producido.- -----

Es posible que en las etapas anteriores a la compra, producción y exportación se haya materializado lo pretendido subterfugios, incluso con el alcance de constituirse en “usina productora de documentos

apócrifos”, pero de allí concluir en la fatalidad insuperable de colocar solamente en la cabeza del eslabón final de la cadena de circulación económica de la materia prima necesaria la producción y exportación, es peligroso, más aún si se observa en las constancias de autos la existencia de la certificación oficial de que la exportación “no adeuda impuestos”.-----

Los aspectos mencionados a simple título de ejemplo rompen el principio de la “*Intervención Mínima*” requerida en material penal, en el sentido de que la actuación en el fuero penal es la última ratio, ya cuando los hechos, los sujetos, la cuantía y la norma en juego aparecen de modo indubitable como expresión de la consumación de la conducta reprochable, en uno, alguno o todos los señalados por la investigación.-----

Lo expresado hasta aquí de modo primario, se formula al solo efecto ilustrativo, dado que por las características formales del escrito de promoción de la acción de inconstitucionalidad no surgen méritos como para analizar la cuestión de fondo, por lo que concuerdo con lo expresado por el Ministro Preopinante, en el sentido de que la acción intentada pretendió abrir, de modo indebido, una tercera instancia no prevista en la Ley, más aún si se considera la ausencia de impugnación, desde la perspectiva constitucional de las leyes fiscales mencionadas. A modo conclusivo, repito que cada caso de prejudicialidad tendrá su propia resolución atendiendo a la esencia misma de la situación planteada. -----

En cuanto a la imposición de costas, soy de opinión de que deben ser impuestas en el orden causado, considerando la atipicidad del caso y las normas legales y constitucionales en juego. Es mi voto.---

A su turno, el Doctor **BAJAC ALBERTINI** dijo: La acción de inconstitucionalidad promovida por los Agentes Fiscales, Abogados Cesar Alfonso y René Fernández, asignados a la Unidad Especializada de Delitos Económicos, en contra del A.I. N° 293 del 16 de setiembre de 2004, dictado por el Tribunal del Crimen, Tercera Sala de la Capital, NO PUEDE PROSPERAR, desde el momento que del análisis pertinente no surgen elementos que ameriten haberse quebrantado las normativas constitucionales supuestamente infringidas por el Tribunal de Segundo grado: ARTÍCULOS 256, 266 y 268 incs. 2) y 3) de la Carta Magna, que traducidos en términos jurídicos importan violaciones al deber jurisdiccional de los jueces de fundar sus resoluciones en la Constitución y las leyes (sentencia arbitraria), así como la coartación de las obligaciones y atribuciones que la Constitución Nacional asigna al Ministerio Público. ----

Basta el simple cotejo de las constancias de autos para llegar a la decisión alegada, ya que al confrontarlos con los fundamentos de la acción instaurada (fs. 12/27), no deja lugar a dudas acerca de la verdadera intención de los recurrentes: "*habilitar una tercera instancia*" de tal manera a lograr el reestudio de la cuestión de fondo, cual es el incidente de prejudicialidad deducido a fs. 269/285 del Tomo II de la causa principal.-----

Dicho incidente finalmente fue acogido en sentido positivo para las pretensiones de la defensa de los imputados Mauricio Schwartzman, Emilio Bedoya y Graciela Pacuá; y es justamente dicha decisión del Tribunal de Apelaciones en lo Criminal, Tercera Sala de la Capital, la que ahora resulta objeto de la presente acción de inconstitucionalidad, en el sentido pretendido por los Agentes Fiscales cual es su nulidad.- -----

La parte pertinente del interlocutorio impugnado de inconstitucional, resolvió: "ORDENAR *la suspensión*

del trámite en el presente proceso penal, interín que dure la sustanciación del proceso administrativo”.-----

Como bien ya lo sostuvieran los ilustres colegas que me antecedieron en el estudio de la cuestión, y al solo efecto doctrinario, me permito recalcar que no pudo haber sido otra la decisión del Tribunal Aquem, desde que la naturaleza del delito investigado: “evasión impositiva”, necesariamente presupone una declaración positiva del órgano administrativo defraudado, de ahí que la vieja doctrina que tenía a la defraudación fiscal como “*delito de peligro*” que reprimía tanto la consumación, como la tentativa; en la actualidad ha cambiado de rumbo, pasando a constituirse en un “*delito de resultado*”, o sea, su configuración requiere que se verifique en la realidad un perjuicio al fisco, o que es lo mismo: “*tiene que haber una disminución de los ingresos tributarios para que se configure el delito*”. Consecuentemente, la viabilidad del tipo penal investigado, indefectiblemente requiere de un pronunciamiento previo del órgano administrativo en nuestro caso: “*La Sub Secretapía de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda*”, a los efectos de la conformación del tipo penal investigado, situación que en la causa no se da.-----

Huelga decir además, que la cuestión perjudicial en materia penal resulta sumamente delicada en razón de la respuesta que normalmente se da para el tipo “evasión impositiva” dentro de la esfera de lo justiciable penal, que para el caso de configurarse el ilícito (comprobación y justificación de la conducta punible, así como la responsabilidad del o los encausados), es de las más gravosas, ya que generalmente, amén de que importa pena privativa de libertad de duración considerable, la sanción trascendental finalmente recae en la sociedad misma, cual es la privación de fuentes de

trabajo para los compatriotas que dependen de las empresas afectadas.-----

De ahí la obligación que tienen los acusadores (Agentes Fiscales) de sopesar mesuradamente la totalidad de los elementos incriminatorios que conforman el tipo penal investigado, y con mayor especialidad, cuando el mismo incursiona en el ámbito del Fisco, quien en puridad es el órgano administrativo el encargado de determinar si el Estado ha sido víctima de perjuicio alguno por parte del supuesto sindicado.-----

Por lo demás, mal puede el Ministerio Público Fiscal alegar intromisión o cercenamiento en sus facultades constitucionales, cuando que la decisión judicial impugnada no deja lugar a dudas acerca del alcance de la medida dispuesta: "SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO", interín dure la sustanciación del trámite administrativo tendiente a la verificación de la supuesta defraudación.-----

Ello evidentemente deja a salvo las acciones que le pudiera corresponder a la Fiscalía para el caso de configurarse la totalidad del tipo delictual investigado.--

Corresponde pues, NO HACER LUGAR A LA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD ARTICULADA POR LA FISCALÍA, en razón de las consideraciones expuestas precedentemente.-----

COSTAS EN EL ORDEN CAUSADO.-----

ES MI VOTO.-- -----

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

Ministros: José V. Altamirano, Sindulfo Blanco y Miguel Oscar Bajac.

Ante mí: Héctor Fabián Escobar Díaz.

SENTENCIA NÚMERO: 128

Asunción, 17 de marzo de 2005

VISTO: los méritos del Acuerdo que antecede, la

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA CONSTITUCIONAL

RESUELVE:

RECHAZAR la presente acción de inconstitucionalidad.

IMPONER las costas en el orden causado.

ANOTAR, registrar y notificar.

Ministros: José V. Altamirano, Sindulfo Blanco y Miguel Oscar Bajac.

Ante mí: Héctor Fabián Escobar Díaz.

ANEXO

RESOLUCIÓN TOMADA EN EL
MARCO DE LAS JORNADAS LUSO-
HISPANO-AMERICANAS DE
ESTUDIOS TRIBUTARIOS, CORDOBA-
ESPAÑA-1972 SOBRE EL TEMA:
“DELITOS CONEXOS CON LA
INFRACCIÓN TRIBUTARIA.
VIOLACIONES DE DEBERES
TRIBUTARIOS SANCIONADAS
PENALMENTE

RESOLUCIÓN TOMADA EN EL MARCO DE LAS JORNADAS LUSO-HISPANO-AMERICANAS DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS, CÓRDOBA-ESPAÑA-1972 SOBRE EL TEMA: “DELITOS CONEXOS CON LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA. VIOLACIONES DE DEBERES TRIBUTARIOS SANCIONADAS PENALMENTE

Contenido:

Los participantes en las V Jornadas Luso-Hispano Americanas de Estudios Tributarios. Habiendo estudiado y discutido los aspectos fundamentales de la problemática que se plantea para llegar a determinar si está justificado y en qué medida, que los derechos del acreedor de la relación jurídica tributaria, deban ser tutelados mediante el establecimiento legal de penas criminales.

Considerando que la tutela jurídico-penal de aquellos derechos puede ser realizada bien mediante tipos legales de delitos instituidos con ese objeto (delitos tributarios), bien sea mediante otras figuras delictivas, que a pesar de no estar establecidas para proteger específicamente los mencionados derechos son, sin embargo, frecuentemente realizadas mediante comportamientos que preparan, provocan, facilitan, aseguran o encubren la lesión de los mismos derechos (delitos conexos con la infracción tributaria);

Considerando que las sanciones de naturaleza criminal se deben reservar solamente para los casos en los cuales los restantes medios de tutela jurídica se revelan insuficientes para la protección de intereses o para la realización de valores de fundamental importancia;

Considerando la extensión del daño social producido por las infracciones tributarias de mayor gravedad y la sobrecarga tributaria injusta que producen para la generalidad de los contribuyentes;

Considerando que la incriminación de las infracciones tributarias más graves, además de no herir el sentimiento de justicia de aquellos ciudadanos que posean una recta conciencia de sus deberes sociales, puede ser un elemento valioso para la formación o para el fortalecimiento de esa conciencia;

Considerando la insuficiencia de los medios de tutela jurídica no criminal –específicamente de las sanciones administrativas pecuniarias- para evitar aquellas infracciones tributarias en las cuales el infractor espera obtener con su comportamiento ilícito importantes ventajas injustas, de cuantías elevadas que compensan incluso el riesgo de la sanción pecuniaria administrativa;

Formulan las siguientes
Recomendaciones

1°. Está justificado y es conveniente el establecimiento de un tipo legal de delito con el objetivo específico de la tutela (jurídico-criminal), de los derechos del acreedor de la relación jurídico-tributaria, con los elementos y el régimen cuyos aspectos más generales serán indicados en las conclusiones 2 a 6. El establecimiento del mencionado tipo legal de delito debe, sin embargo, ser acompañado de un esfuerzo serio para el perfeccionamiento del respectivo sistema jurídico tributario material, específicamente en lo que se refiere a la distribución equitativa de la carga fiscal y de la aplicación adecuada del gasto público.

2°. El tipo legal de delito tributario abarcaría solamente las violaciones más graves, pudiendo determinarse esa gravedad en función de factores tales como la cuantía mínima del daño, efectivamente producido al acreedor de la relación jurídico-tributaria, o mediante la reincidencia (o multi-reincidencia) del sujeto de la infracción en lo que se refiere a violaciones de deberes tributarios. El comportamiento ilícito estaría

constituido bien sea por acción u omisión, y habría de ser considerado en todo lo demás en términos paralelos a los que el respectivo derecho penal exige para delitos de estafa y fraude.

3°. El tipo legal subjetivo del delito tributario debería tener como elemento esencial el dolo (inclusive, bajo la forma de dolo eventual). La simple negligencia no debería ser sancionada criminalmente.

4°. La tentativa sólo sancionada penalmente cuando sea completa (delito frustrado).

5°. Como condición de precedibilidad debería exigirse la determinación por la Administración de la existencia de la deuda tributaria y su cuantía. El juez penal no estaría, sin embargo, vinculado a los efectos de la punición por aquella determinación administrativa.

6°. Las penas aplicables al delito tributario nunca deberían ser menos graves que las previstas en la respectiva legislación penal, para un delito de estafa que fuese cometido en circunstancias semejantes. En el caso que sean aplicables también penas pecuniarias, al fijar su cuantía se debería tener en cuenta la importancia de las sanciones pecuniarias aplicables a la persona responsable a título de pena administrativa por el mismo comportamiento ilícito.

7°. En los casos de concurso entre infracción tributaria y delitos conexos debería aplicarse, en principio, tanto la pena criminal como la administrativa. Pero respetando siempre el principio non bis in ídem, cuya validez se reconoce.

El señor Casas formula las siguientes reservas:

Conclusión primera: Modificar el último párrafo en el sentido siguiente: - No podrá elevarse a categoría de delito la infracción tributaria, mientras el sistema tributario no responda a los postulados de justicia social

en sus principios de legalidad, generalidad en la imposición e igualdad en el sacrificio.

Conclusión octava: La buena fe del contribuyente se presume siempre y corresponderá a la Administración el onus probandi tendiente a demostrar la mala fe del sujeto pasivo del impuesto.

El señor Roberto Freytes deja constancia de que la calificación de “criminal”, utilizada reiteradamente en la Resolución, no se adecua a la terminología jurídica del Derecho argentino, pero que la acepta como expresión apta para caracterizar las penas del Derecho Penal común, aplicadas por el Poder Judicial, especialmente las privativas de libertad, en contraposición con las penas pecuniarias aplicadas por la Administración. Adhiere a esta constancia el señor Ramón Valdés Costa.

RESOLUCIÓN TOMADA EN EL
MARCO DEL XIX JORNADAS
LATINOAMERICANAS DE DERECHO
TRIBUTARIO, LISBOA PORTUGAL
1998 SOBRE EL TEMA:
“CRIMINALIZACION DE LAS
INFRACCIONES TRIBUTARIAS”

RESOLUCIÓN TOMADA EN EL MARCO DEL XIX
JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO
TRIBUTARIO, LISBOA – PORTUGAL – 1998

CRIMINALIZACIÓN DE LAS INFRACCIONES
TRIBUTARIAS

VISTOS:

El informe del relator general profesor Dr. Vicente Oscar Díaz (Argentina), los informes de los relatores nacionales Dres. Jorge Damarco (Argentina), Jaime Araujo Camacho (Bolivia), Dejalma de Campos (Brasil), Jaime Abella Zárate y Paul Cahn-Speyer Wells (Colombia), Rodrigo Garcés Moreano (Ecuador), Andrea Amatucci (Italia), César Luna, Victoria León (Perú), Marco Antonio Elizeche (Paraguay), Nuno da Sá Gomes (Portugal), Federico Berro (Uruguay); las comunicaciones técnicas presentadas por los Dres. Humberto Bertazza y Rodolfo Spisso (Argentina), Mario Leccisotti y Pasquale Pistone (Italia), Antonio Aparicio Pérez, Ramón Falcón y Tella, Rosa Galán Sánchez, Ana Isabel González González, María Amparo Grau Ruiz, Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara, Javier Martín Fernández, Jesús Rodríguez Márquez, Fernando Serrano Antón y Sonia Zaparta Canillas, María Teresa Soler Roch y Eva Aliaga Agulló, y José Manuel Tejerizo López y las valiosas opiniones vertidas durante el debate y exteriorizadas en otros trabajos presentados a estas jornadas, que si bien no integran el catálogo de la publicación oficial han sido debidamente meritados y considerados por su contenido científico para las consideraciones que siguen, y

CONSIDERANDO:

- Que el análisis de toda política criminal requiere indagar en los presupuestos básicos de racionalidad en que aquella se inserta.

- Que la interpretación del derecho penal tributario se encuentra vinculada a decisiones valorativas contenidas en el ordenamiento constitucional.
- Que los problemas que ocupan la criminalización de las infracciones tributarias se basan en la difícil e inexcusable integración del sector jurídico tributario y del penal respectivamente, y de cuya interdependencia se derivan los propios tipos penales.
- Que la complejidad de la materia penal tributaria, en la que convergen elementos de dos disciplinas jurídicas, el derecho penal y el derecho tributario, requiere necesariamente, para comprender en su integridad el ilícito tributario, el análisis de los aspectos tributarios de los hechos sometidos a juzgamiento.
- Que la criminalización tributaria no se puede ofrecer a la sociedad como elemento de mera recaudación, es decir, que para definir el alcance de la misma deben existir razones de fundada identidad.
- Que la característica singular del delito fiscal debe ser considerada a la luz de las principales implicaciones de la técnica tributaria y complementado con el análisis de las causales de la formación del hecho imponible de cada tributo.
- Que en la persecución del delito fiscal, en especial para la obtención de la “notitia criminis” y de la “opinio delicti” el poder de la Administración no es absoluto.
- Que se reconoce como doctrina en el campo de la reprimenda penal tributaria, que la extinción de la causa penal por arrepentimiento espontáneo del presunto infractor es una decisión de política criminal a condición que las conductas relevantes de espontaneidad no hayan sido forzadas por las circunstancias.

LA XIX JORNADA LATINOAMERICANA DE DERECHO TRIBUTARIO

RECOMIENDA:

1. La sanción penal tendrá carácter de último recurso del Estado cuando éste asegure a través de una legislación clara y precisa un control igualitario y general, así como la correcta gestión del gasto público.

2. Su fin no debe apartarse de los fines represivos y preventivos del derecho penal común sin caer en un objetivo directamente recaudador.

3. La descripción de los tipos penales debe ajustarse al principio de reserva, y sólo podrán incriminarse conductas dirigidas por un dolo específico que produzcan daño al bien jurídico protegido.

4. La regulación espontánea de la situación fiscal, antes que la Administración haya iniciado formalmente la investigación, impide el ejercicio de la acción penal.

5. La mera elusión como forma de no realizar el hecho imponible, para minimizar dentro de las opciones legales el costo tributario, no puede ser sancionada.

6. El error en la aplicación de las normas fiscales excluye el elemento subjetivo del delito. La frecuencia del error en este campo tiene su origen en la excesiva complejidad y en la falta de cuidado con que se redactan las normas fiscales y por ello debe ser especialmente tenido en cuenta como factor de exculpación.

7. Se postula la especialización de los jueces encargados de la aplicación del derecho penal tributario.

8. La determinación administrativa del tributo deberá tener carácter previo a cualquier iniciativa de la Administración dirigida a abrir el proceso penal. La inactividad de la Administración en ningún caso permitirá prescindir de este requisito.

9. La aplicación sin restricciones al ámbito tributario de los principios generales del derecho penal sustantivo y procesal, particularmente, la afirmación de la vigencia en el ámbito administrativo y judicial del principio de no declarar contra sí mismo.

RESULTADO DE LA VOTACIÓN

Las conclusiones que anteceden fueron aprobadas en la Comisión Redactora, en todos los casos, por una mayoría superior a los dos tercios de votos, por lo cual de acuerdo al Reglamento de las Jornadas se consideraron como Resolución de la respectiva Jornada y comunicadas a la sesión plenaria en la que se efectuaron algunas pequeñas correcciones de forma.

La Comisión estuvo integrada por su Presidente Dr. José Juan Ferreiro Lapatza, por el Secretario Dr. Ramón Falcón y Tella, por el Relator General Dr. Vicente Oscar Díaz y por las siguientes personas: por Argentina: Jorge Damarco y Beatriz González de Rechter; por Chile: Rodemil Morales; por Costa Rica: Israel Hernández; por Ecuador: Luis de la Torre y Juan Francisco Jaramillo; por Colombia: Jaime Abella Zárate y Luis E. Bentancourt Builes; por España: Eugenio Simón y Gaspar de la Peña; por México: Gonzalo Armienta y León Cortinas Peláez; por Paraguay: Blanca Ramírez; por Perú: Javier Luque Bustamante y César Luna – Victoria León; por Portugal: Rogerio Fernandes Ferreira y Francisco Rodríguez Pardal; por Uruguay: Federico Berro y Gustavo Rodríguez Villalba; por Venezuela: José Andrés Octavio.

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA Y PENAL DE LOS CONTADORES CERTIFICANTES DE BALANES Y AUDITORIAS¹²⁹

INTRODUCCION

La inusitada persistencia de denuncias que realiza la Dirección General Impositiva a profesionales en Ciencias Económicas, con motivo de su actuación en las tareas de auditoría que culminan en el dictámen certificado, fundadas en la probable comisión de conductas reprochadas en el Artículo 13 de la Ley Penal Tributaria, obliga al conjunto de la matrícula a una necesaria reflexión respecto de los alcances (límites) que debe observar tanto el órgano fiscalizador cuanto el juzgador a la hora de dar inicio a las actuaciones de naturaleza penal, para dar paso luego, a un necesario debate aún pendiente respecto, no sólo a estos aspectos procesales, sino además, a la necesaria reforma de la referida norma legal de suerte que ella defina adecuadamente el tipo penal que pretende criminalizar.- El presente artículo, que sólo expresa el punto de vista del autor, está encaminado en tal sentido.

I - MARCO LEGAL

Nuestra legislación tiene previsto la doble responsabilidad del profesional actuante: a) frente al tributo (objeto de la "presunta" infracción) y b) frente a las sanciones que eventualmente pudieran corresponder.

a) En efecto, la Ley 11.683 en su Art. 18 inc. e) cuando establece que responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, los terceros que, aún cuando no tuvieren deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del

¹²⁹ Información obtenida por Internet, escrita por Cr. Diuigildo Yedro

tributo, está incluyendo a aquellos profesionales que, habiéndose comprobado su participación culpable al dictaminar sobre un balance falso (sea a título de culpa o de dolo), serán solidariamente responsables con los deudores tributarios frente al fisco y hasta la absorción íntegra de la obligación principal, debidamente actualizada.

Desde luego que para poder hacerse efectiva tal responsabilidad es menester que la Dirección observe los recaudos procesales contenidos en la Ley 11.683 (art. 24 - quinto párrafo), tal como si se tratara de una determinación de oficio: vista, descargo, prueba, dictamen jurídico, juez administrativo competente (quien no podrá dictar resolución administrativa antes de que haya quedado firme la sentencia judicial, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos, en sujeción a lo previsto en el art. 16 de la LPT).

Como vemos, para hacer posible la extensión de la responsabilidad económica al profesional debió haberse probado la existencia de una conducta reprochable a título de culpa o dolo (proceso que se sustanciará en sede judicial a partir de la derogación de la "prejudicialidad" tributaria por parte de la Ley 23.771), y el riguroso mecanismo procesal puesto en marcha por la Ley 11.683 tiene por objeto el resguardo de los derechos y obligaciones de ambas partes de la relación tributaria en tanto el mismo puede concluir en la imposición de una sanción económica de naturaleza civil al tercero solidario.- Por ello, aún habiéndose dictaminado su culpabilidad en sede judicial, nada impedirá que en sede administrativa este responsable discuta tanto la procedencia como el quantum de la pretensión fiscal.

PARA HACER POSIBLE LA EXTENSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD ECONOMICA AL PROFESIONAL ACTUANTE DEBIO HABERSE PROBADO LA EXISTENCIA DE UNA CONDUCTA REPROCHABLE A TITULO DE CULPA O DOLO.

En el terreno de la actuación profesional, la exteriorización típica de la culpa se produce cuando constatamos que la conducta del involucrado se ha desplegado con impericia, esto es, en descuido de los conocimientos teóricos y prácticos que todo individuo que ejerce una profesión está obligado a poseer (presunción de ciencia y pericia), inobservando la diligencia y previsión necesarias conforme la naturaleza de las tareas que ejecuta.- En este caso, responderá por el monto del tributo que su accionar contribuyó a evadir, solidariamente con el deudor principal.

Mientras, la reserva que subsiste en el art. 18 ..."sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas" nos prevé la punibilidad en materia penal, los principios que informan tal rama del Derecho, de raigambre constitucional, son de plena aplicación a aquellos delitos contenidos en leyes especiales (la Ley 23771, lo es), en cuanto éstas no dispusieran lo contrario (art. 4* del C.Penal).

Respecto de la responsabilidad en materia sancionatoria, el marco de punición definido en el art. 13 de la LPT contiene penas privativas de la libertad según sea el grado de participación criminal en los hechos, y accesorias de inhabilitación por el doble de la condena.-

Existirá participación criminal cuando concurren simultáneamente dos condiciones: pluralidad de sujetos activos en la comisión del mismo delito (comunidad de hecho) y ayuda recíproca o unilateral (convergencia intencional). (1)

Además, deberemos distinguir a aquéllos que sin su cooperación el delito no hubiera podido cometerse (art. 45 del C.P.), los que tendrán la misma pena que el autor, de los que instigaron aportando su intelecto, o prestaron su ayuda con posterioridad a efectos de disimular u ocultar el delito (art. 46 del C.P.), que serán reprimidos con una pena disminuida de un tercio a la mitad de la correspondiente al autor o autores.-

Por otra parte, en lo concerniente al aspecto temporal, esto es el momento en el que se produciría la materialización de la conducta reprochable por parte del profesional certificante, conviene recordar que las tareas de auditoria se desarrollan con posterioridad al momento de cierre del ejercicio comercial y para que a la misma se le atribuya el tipo del art. 13 (certificación "a sabiendas"), es necesario que el dolo exista en el momento del hecho y no en el del resultado,..." no hay dolo antecedentes ni dolo subsequens" (2).

Dicho lo anterior, que sirve como marco conceptual reseñado a grandes y rápidos trazos, conviene ahondar en la gravedad del accionar de la DGI respecto a pretender el procesamiento de colegas certificantes de estados contables cuando, en el marco de una fiscalización, reúne elementos que le permiten "presumir" que tal dictamen configuró un medio del que se valió el contribuyente infractor para lograr evadir sus obligaciones tributarias (elevando tan rápido razonamiento a la categoría de una verdadera teoría ... la teoría que hace del contador el "partícipe necesario").

EXISTIRÁ PARTICIPACIÓN CRIMINAL CUANDO
CONCURREN SIMULTÁNEAMENTE DOS CONDICIONES:
COMUNIDAD DE HECHO Y CONVERGENCIA
INTENCIONAL

II - NATURALEZA Y ALCANCES DE LAS
TAREAS DEL CONTADOR CERTIFICANTE

El profesional a quien se le encarga un dictamen de auditoría sobre los estados contables de una empresa, realiza su tarea en el marco de un contrato bilateral, oneroso, consensual y conmutativo, a resultas de la cual emite una opinión (o una abstención de ella) respecto de la razonabilidad (no de la exactitud) que le merecen las registraciones que tuvo ante sí, a las que examinó aplicando normas de auditoría vigentes aprobadas por los Consejos de la matrícula (Res. Técnica N° 7 de la F.A.C.P.C.E.: Normas de Auditoría), en base a muestreos realizados y considerando, al efecto, el criterio de significatividad o relevancia de las operaciones del ente; puede valerse de métodos estadísticos y, naturalmente, de criterios propios que le dictan su experiencia acumulada.-

De lo apuntado surge claramente que el estado contable de una empresa no es de propiedad del profesional certificante (sí lo son los "papeles de trabajo" que deberá conservar por un lapso no menor a los seis años), que este no da fe de la exactitud de los datos en el contenido y que su tarea no es garantista de las necesidades recaudatorias del fisco desde el momento que la misma se desarrolla en observancia de normas tecnico-profesionales y no como funcionario "ad honorem" de la DGI.-

Es más, si en el desarrollo de su tarea auditora el profesional detectara fraudes u otras irregularidades en materia previsional o impositiva, evaluará la necesidad de constituir previsiones que cubran las contingencias

sobrevinientes (con los accesorios correspondientes), previo conocimiento y decisión de la dirección del ente, de modo de dejar expuesto en los estados contables tales obligaciones, manifestando su opinión en el informe del auditor.

En este supuesto debemos recordar que el Código Procesal Penal releva de la obligación de denunciar aquellos hechos conocidos que estén amparados por el secreto profesional (art. 177 - inc. 2* in fine) y, si los directivos del ente fueran procesados y el profesional certificante citado a declarar ante el Juez competente, deberá abstenerse de declarar sobre los hechos secretos que hubieran llegado a su conocimiento en razón de su profesión (art/ 244 del C.P.P.) salvo que fueran liberados de tal deber por parte de los encartados.

Este "deber de abstención" actúa como norma de observancia obligatoria en los Códigos de Ética que presiden los actos de los profesionales de todas las ramas científicas y, en particular, el de los profesionales en Ciencias Económicas de nuestra provincia lo recoge en su Art. 6*.

Como se observa, en el marco de un Estado de Derecho no puede ser impuesta, pacíficamente, la arbitrariedad de la administración de pretender imputar (y condenar) como "partícipe necesario" de una evasión fiscal al profesional dictaminante que obrando en cumplimiento de un deber (el de abstención) o en el legítimo ejercicio de un derecho (el de secreto profesional) está expresamente excluido del campo infraccional doloso por el propio Código Penal (art. 34 inc. 4).

Finalmente, deseo expresar una breve reflexión sobre la presunción de inocencia que informa al Derecho Penal, pues crea en favor de los ciudadanos un verdadero derecho subjetivo a ser considerados inocentes y es de forzosa aplicación en el tema de marras: en los procedimientos en que resulta de

aplicación la normativa de la Ley 23771 rige plenamente la presunción de inocencia en favor de los encartados, los que son considerados tales hasta tanto una sentencia firme dictada por un juez competente la desvirtúe. Al efecto, la carga probatoria queda a cargo de la administración por ser quien alega la posible culpabilidad del denunciado. Así, esta presunción "juris tantum", para ser destruida, requiere por parte de la administración la aportación necesaria de probanzas que abonen la convicción del Juez respecto del posible despliegue de conductas ardidas por parte del contador certificante a través de algún grado de participación.

Este principio, verdadero pilar del Derecho Penal moderno, es un bien que posee todo ciudadano sin distinción de raza, credo, religión, oficio o profesión, debiendo ser rechazado todo intento de excluir a cualquier sujeto del goce del mismo por el sólo hecho de poseer el título de Contador Público, como en muchos procesos pretende la administración valiéndose de apoyo en opinable doctrina nacional que avala la inversión de la carga probatoria en el derecho sancionador (3).

III - CONCLUSIÓN:

De lo arriba desarrollado se desprenden las siguientes posiciones del autor a ser debatidas:

- a) Para hacerlo pasible de la responsabilidad económica frente al tributo, al profesional certificante debió habersele probado un accionar culpable (ya sea a título de culpa o de dolo).
- b) La sentencia que así lo determine debe provenir del Juez penal competente la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos.
- c) No obstante lo anterior, el infractor ejercerá en sede administrativa su Derecho de Defensa en el

marco del procedimiento del art. 24 de la Ley 11.683, en donde discutirá no sólo la procedencia sino, además, el quantum de la pretensión fiscal.

d) En el proceso penal son de aplicación los principios que informan tal rama del Derecho no pudiendo ser enervados bajo ningún concepto.-

e) Respecto a la "participación criminal", debemos someternos a los preceptos que provienen del Código Penal. Se podrá imputar la misma a un Contador certificante en tanto se compruebe la doble condición: comunidad de hecho y convergencia intencional.

f) El dictamen de auditoría se emite con posterioridad al cierre del ejercicio comercial y para que el profesional certificante sea reprochado a título de dolo es necesario que el mismo se dé contemporáneamente con el momento de comisión del delito.

g) El dictamen de auditoría no da fe de la exactitud de los datos en él contenidos, configura una opinión respecto de la razonabilidad que le merecen las cifras en él consignadas.

h) El balance motivo de la auditoría no es de propiedad del profesional certificante, pertenece a los titulares del ente auditado.

i) El profesional debe observar el Secreto Profesional y el Deber de Abstención en el desarrollo de su actividad auditora, como normas de cumplimiento obligatorio provenientes de Códigos de fondo (Penal, Procesal Penal y de Ética), sin que su ejercicio pueda constituir como ilícito ningún acto.

Notas:

(1) Ricardo Nuñez, Manual de Derecho Penal, Editora Lerner, p.285.

(2) ídem anterior cita, pág.229.-

(3) Posición de Wendy y Russo en "Ilícitos Tributarios", Ed. Depalma, p.71.-

INDICE ALFABETICO TEMATICO

INDICE ALFABETICO TEMATICO

- **ABOGACIA:**
 - Del tesoro: Ley N° 109/92, arts. 26, 27
- **ABOGADO:**
 - Del tesoro: Ley N° 109/92 art. 28
- **ACCION PENAL:**
 - Legalidad: Ley N° 1286/98, art. 18
- **ADQUISICIÓN:**
 - Fraudulenta de subvenciones: Código Penal art. 261, num. 1°
- **ADUANA**
 - Ámbito de aplicación: Ley N° 2422/04 art. 3°
 - Autonomía: Ley N° 2422/04 art. 2°
 - Faltas aduaneras: Ley N° 2422/04 art. 320
 - Autoridad de aplicación: Ley N° 2422 art. 322
 - Multas aplicación automática: Ley N° 2422 art. 323
 - Carácter formal: Ley N° 2422 art. 324
 - Sanciones: N° 2422 art. 321
 - Falta Aduanera por diferencia: Ley N° 2422 art. 325
 - Adjudicación: Ley N° 2422 art. 329
 - Allanamiento: Ley N° 2422 art. 326
 - Distribución: Ley N° 2422 art. 330
 - No aplicación de sanciones: Ley N° 2422 art. 327
 - Sanciones: Ley N° 2422 art. 328
 - Función: Ley N° 2422/04 art. 1°
 - Infracciones: Ley N° 2422/04 art. 122
 - Personas responsables: Ley N° 2422/04 art. 318
 - Responsabilidad objetiva : Ley N° 2422/04 art. 317

- Responsabilidad solidaria: Ley N° 2422/04 art. 319
- Comunicación inmediata de los sumarios: Ley N° 2422/04 art. 350
- Capacidad: Ley 2422/04 art.355
- Forma de denuncia: Ley N° 2422/04 art. 352
- Instrucción de sumario: Ley N° 2422/04 art. 351
- Juez Competente: Ley 2422/04 art.349
- Objeto del sumario: Ley 2422/04 art.359
- Organo jurisdiccional: Ley 2422/04 art.348
- Partes: Ley 2422/04 art.357
- Rebeldia: Ley 2422/04 art.354
- Representación Fiscal: Ley 2422/04 art.358
- Tramitación y plazos: Ley 2422/04 art.356
- Tipos de infracciones:
 - Defraudación concepto: Ley N° 2422/04 art. 331
 - Adjudicación: Ley N° 2422/04 art. 334
 - Distribución: Ley N° 2422/04 art. 335
 - Sanciones: Ley N° 2422/04 art. 333
 - Tipos de defraudación: Ley N° 2422/04 art. 332
- Legislación Aduanera: Ley N° 2422/04 art. 4°
- Potestad Aduanera: Ley N° 2422/04 art. 5° y 6°
- Sanciones: Ley N° 2422/04 art. 313
 - Limites: Ley N° 2422/04 art. 315
 - Sustitución de multa por comiso: Ley N° 2422/04 art. 314
 - Prescripción: Ley N° 2422/04 art.316

• **ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:**

- Acceso a las actuaciones: Ley N° 125/91 art. 191
- Actos de la misma se reputan legítimos, salvo prueba en contrario: Ley N° 125/91 art. 196, 1° parr.
- Comparecencia: Ley N° 125/91 art. 197
- Competencia e impugnación: Ley N° 125/91 art. 187
- Constitución de domicilio: Ley N° 125/91 art. 198, art. 172

- Convalidación de actos anulables: Ley N° 125/91 art. 196, 1° parr
- Facilitar las tareas de determinación, fiscalización y control: Ley N° 125/91 art. 192
- Facultades: Ley N° 125/91 art. 186
- Fiscalización en coordinación con la Superintendencia de Bancos: Ley N° 2421/04 art. 27
- Fiscalización y control: Ley N° 125/91 art. 189, Ley N° 2421/04 art. 27
- Impulsión y prueba de oficio: Ley N° 125/91 art. 203
- Obligación de llevar a cabo sus actos en días y hora hábiles: Ley N° 125/91 art. 199
- Obligación del funcionario publico a proporcionar información: Ley N° 125/91 art. 195
- Personas obligadas: Ley N° 125/91 art. 193
- Resoluciones: Ley N° 125/91 art. 205
- Secreto de las actuaciones: Ley N° 125/91 art. 190
- Subsanan vicios: Ley N° 125/91 art. 196, 1° parr
- Vigencia y Publicidad: Ley N° 125/91 art. 188

• **CATASTRO:**

- Servicio Nacional: Ley N° 109/92 art. 30

• **CERTIFICADO:**

- De no adeudar tributos y accesorios: Ley 2421/04 art. 194.
 - Casos de controversia Ley 2421/04 art. 194, 7° parr.
 - Casos en que es obligatoria su obtención: Ley 2421/04 art. 194, 2° parr.
 - Adquirentes de casas de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas: Ley N° 125/91 art. 183
 - Incumplimiento de plazo: Ley 2421/04 art. 194, 6° parr.
 - Plazo de expedición: Ley 2421/04 art. 194, 6° parr.

- Obligación de exhibición en caso de contratos por licitaciones, concursos de precios o propuestas públicas: Ley 125/91, art. 195 infine
- Régimen de certificados: Ley N° 125/91 art. 194

- **CONTRABANDO:**
 - Concepto: Ley 2422/04 art.336
 - Complicidad: Ley 2422/04 art.337
 - Delito de: Ley 2422/04 art.339
 - Responsabilidad civil de las sociedades comerciales y no comerciales: Ley 2422/04 art.338
 - Tentativa: Ley 2422/04 art.342
 - Sanción: Ley 2422/04 art.343
 - Inspección corporal: Ley 2422/04 art.344
 - De menor cuantía: Ley 2422/04 art.345
 - Adjudicación de multas y comisos: Ley 2422/04 art.346
 - Distribución de las multas y comisos: Ley 2422/04 art.346

- **DETERMINACIÓN:**
 - Tributaria concepto: Ley N° 125/91, art. 209
 - Procedencia: Ley N° 125/91, art. 210
 - Base Cierta: Ley N° 125/91, art. 211
 - Base Presunta: Ley N° 125/91, art. 211
 - Procedimiento: Ley N° 125/91, art. 212
 - Requisitos formales: Ley N° 125/91, art. 215
 - Revocabilidad: Ley N° 125/91, art. 216

- **ESCRIBANO:** véase también inmuebles
 - Responsabilidad subsidiaria: Ley 2421/04 art. 194.

- **EVASIÓN:**
 - De impuestos: Código Penal art. 261
 - Concepto: Código Penal art. 261, num. 4°
 - Casos: Código Penal art. 261, num. 1°
 - Tentativa: Código Penal art. 261, num. 2° y 3°

• **EXTINCIÓN:**

- De la obligación tributaria medios : Ley 125/91, art. 156
 - **PAGO:** Ley 125/91, art. 156
 - Anticipados: Ley 125/91, art. 160
 - Lugar, plazo y forma de pago: Ley 125/91, art. 156
 - Por terceros: Ley 125/91, art. 158
 - **Prorrogas y facilidades:** Ley 125/91, art. 161
 - Exigencia de garantías y medidas cautelares: Ley 125/91, art. 161, 2º parr.
 - Fijación anual de interes: Decreto 6904/05 art. 2º, 2º parr.
 - Interes: Decreto 6904/05 art. 2º, 1º parr.
 - Perdida de las facilidades de pago: Ley 125/91, art. 161, 6 parr.
 - Solicitud presentada antes del vencimiento: Ley 125/91, art. 161,3º parr.
 - Solicitud presentada después del vencimiento: Ley 125/91, art. 161,5º parr.
 - **Imputación del pago** Ley 125/91, art. 162
 - Varias obligaciones por un mismo tributo: Ley 125/91, art. 162, 2º parr.
 - Varias obligaciones, por distintos tributos: Ley 125/91, art. 162, 3º parr.
- **COMPENSACIÓN:** Ley 125/91, art. 163
 - Cancelación: Ley 125/91, art. 163, 4º parr.

- Certificados de crédito Fiscal: Ley 125/91, art. 163, 2º parr.
- Cesión de crédito fiscal: Ley 125/91, art. 163, 3º parr.
- Condición de que el sujeto activo sea el mismo: Ley 125/91, art. 163, 1º parr.
- De oficio o a petición de parte: Ley 125/91, art. 163, 1º parr.
- Referentes a períodos no prescritos: Ley 125/91, art. 163, 1º parr
- Requisitos: Ley 125/91, art. 163, 2º parr.

- **PRESCRIPCIÓN:** Ley 125/91, art. 164.
 - Confusión: Ley 125/91, art. 169.
 - Impuestos de carácter anual: Ley 125/91, art. 164, 2º parr.
 - Interrupción del plazo, casos: Ley 125/91, art. 165.
 - Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición: Ley 125/91, art. 167.
 - Los intereses o recargos pueden ser reducidos o condonados: Ley 125/91, art. 168 infine.
 - Plazo en el caso de acción para el cobro de las sanciones pecuniarias e intereses o recargo: Ley 125/91, art. 164, 3º parr.
 - Plazo para el caso de sanciones por defraudación y por contravención: Ley 125/91, art. 164, 3º parr.
 - Plazo para que se produzca: Ley 125/91, art. 164, 1º parr.
 - Remisión solo por Ley : Ley 125/91, art. 168.
 - Suspensión del plazo: Ley 125/91, art. 166.

- **Ley 125/91** “Que establece el nuevo Régimen tributario”

-Ámbito de aplicación: art. 150

• **HACIENDA MINISTERIO:**

- Comisiones Consultivas: 109/92, art. 33
- Dirección Administrativa: 109/92, art. 29
- Estructura Orgánica: 109/92, art. 3
- Funciones y competencia: 109/92, art. 1
- Ministro autoridad superior: 109/92, art. 2
- Secretaria General: Ley N° 109/92, art. 31
- Sub Secretaría de Estado de Tributación: Ley N° 109/92, art. 12
 - Reparticiones: Ley N° 109/92, art. 13
 - Dirección General de Recaudación: Ley N° 109/92 art. 14
 - Dirección General de Fiscalización Tributaria: Ley N° 109/92, art. 15
 - Dirección de Apoyo: Ley N° 109/92, art. 16
 - Dirección de Planificación y Técnica Tributaria: Ley N° 109/92, art. 17
- Sub Secretaria de Estado de Administración Financiera: Ley N° 1535/99 art. 73
 - Dependencias: Ley N° 1535/99, art. 74
 - Dirección General de Contabilidad Pública: Ley N° 1535/99, art. 78
 - Dirección General de Crédito y Deuda Pública: Ley N° 1535/99, art. 77
 - Dirección General de Informática y Comunicaciones: Ley N° 1535/99, art. 81
 - Dirección General de Jubilaciones y Pensiones: Ley N° 1535/99, art. 80
 - Dirección General de Normas y Procedimientos: Ley N° 1535/99, art. 79
 - Dirección General de Presupuesto: Ley N° 1535/99, art. 75
 - Dirección General del Tesoro Público: Ley N° 1535/99, art. 76

• **HONORARIOS:**

- Aplicación del 50 % del mínimo Legal al Estado Paraguayo: Ley 2421/04 art. 29

• **IMPUESTO:**

- Incumplimiento de condena: Ley N° 2421/04 art. 28
- Omisión de pago: Ley N° 125/91, art. 177

• **INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS:** Ley N° 125/91, art. 170

- Acumulación de Sanciones: Ley N° 125/91, art. 178
- Ajuste de Tributo y Sanciones Fijas: Ley N° 125/91 art. 179
- Exclusión de responsabilidad en materia de infracciones: Ley N° 125/91, art 185
- Procedimiento para la aplicación de sanciones: Ley N° 125/91, art. 225 – Ley N° 170/93 art. 1°
- **CONTRAVENCIÓN:** Ley N° 125/91, art. 176
 - Concepto: Ley N° 125/91 art. 176, 1° parr
 - Multa: Ley N° 125/91 art. 176, 3° parr
 - Determinación: Ley N° 125/91, art. 176, infine
- **DEFRUDACIÓN:** Ley N° 125/91, art. 172
 - Concepto: Ley N° 125/91, art. 172, 1° parr.
 - Quienes pueden incurrir en: Ley N° 125/91, art. 172
 - Notificaciones: Ley 2421/04 art. 200, 1° parr.
 - Presunciones de intención de: Ley N° 125/91, art. 173
 - Presunciones de: Ley N° 125/91, art. 174 - Ley N° 170/93 art. 1°
 - Sanción: Ley N° 125/91, art. 175 - Ley N° 170/93 art. 1°
 - Circunstancias: Ley N° 125/91, art. 175, 3° parr.

- Graduación de la sanción por resolución fundada: Ley N° 125/91, art. 175, 3° parr.
- Incumplimiento considerado desacato: Ley N° 125/91, art. 175, 2° parr.
-
- **MORA:** Ley N° 125/91, art. 171
 - Concepto: Ley N° 125/91, art. 171
 - Recargo de interés mensual: Ley N° 125/91, art. 171, 2° parr.- Decreto 6904/05 art. 3°, 2° parr.
 - Durante procedimientos de fiscalización, o cuando proceda la apremiación a través de la Abogacía del Tesoro Nacional: Decreto 6904/05 art. 3°, 3° parr.
 - Fijación cuatrimestral de tasa de interes o recargo: Decreto 6904/05 art. 3, 4° parr.
 - Presentación voluntaria: Decreto 6904/05 art. 3°, 2° parr.
 - Sanción con multa: Ley N° 125/91, art. 171
 - Atraso de cinco o mas meses: Ley N° 125/91, art. 171, 2° parr.
 - Atraso de cuatro meses: Ley N° 125/91,art. 171
 - Atraso de dos meses: Ley N° 125/91, art. 171
 - Atraso de tres meses Ley N° 125/91, art. 171
 - Atraso de un mes: Ley N° 125/91, art. 171
 - Forma de aplicación de los porcentajes de multa: Decreto 6904/05 art. 2°, 1° parr.
 - Forma de calculo: Ley N° 125/91, art. 171
 - Tasa de recargo e intereses Ley N° 125/91, art. 171, 3° parr.

- **OMISIÓN DE PAGO:** Ley N° 125/91, art. 177
 - Concepto: Ley N° 125/91, art. 177, 1° parr.
 - Multa: Ley N° 125/91, art. 177 infine
- **RESPONSABILIDAD:**
 - Adquirentes de casas de comercio: Ley N° 125/91 art. 183
 - Cesación: Ley N° 125/91 art. 183 infine
 - De entidades
 - Exclusión de: Ley N° 125/91 art. 185
 - Personal del infractor: Ley N° 125/91, art. 180
 - Por personas bajo su dependencia: Ley N° 125/91 art. 180, 2° parr.
 - Representados y representantes: Ley N° 125/91 art. 184
 - Sucesores en el activo y pasivo de empresas en general: Ley N° 125/91 art. 183
- **INFRACTORES:** véase también Infracciones y Sanciones Tributarias
 - Responsabilidad: Ley N° 125/91 art. 180
 - Personas Jurídicas: Ley N° 125/91 art. 181
- **INMUEBLES**
- IMPUESTO INMOBILIARIO
 - **Adquisición:**
 - de bienes raíces por vía de la prescripción: Ley 125/91, art. 66
 - **Contravenciones:**
 - a las normas dispuestas: Ley 125/91, art. 67
 - **Dirección General de los Registro Públicos.**
 - Empadronamiento y catastro: Ley 125/91, art. 65, 3° parr.
 - Facilitar actuación permanente de los funcionarios: Ley 125/91, art. 65, 3° parr.
 - Inscripción de declaratoria de herederos: Ley 125/91, art. 65, 2° parr.

- Obligación de comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos por el art. 64: Ley 125/91, art. 65, 1º parr.
- Medidas judiciales: Ley 125/91, art. 65, 4º parr
- Anotaciones, notas marginales de aclaración que contengan errores de cualquier naturaleza: Ley 125/91, art. 65, 4º parr
- Comunicación oficial al Servicio Nacional de Catastro: Ley 125/91, art. 65, 4º parr
- **Escribano**
 - Certificado catastral: Ley 125/91, art. 64, 4º parr.
 - Inmuebles vendidos por el Estado, sus entes autárquicos y corporaciones mixtas: Ley 125/91, art. 64, 4º parr
 - Irrelevancia de acuerdo entre partes sobre pago de tributo: Ley 125/91, art. 64, 2º parr.
 - Obligación de consignación de datos del certificado de no adeudar impuestos y sus adicionales en la escritura: Ley 125/91, art. 64, 1º parr.
 - Obtención del certificado de no adeudar impuestos: Ley 125/91, art. 64, 1º parr.
 - Prohibición de extender escrituras relativas a transmisión, modificación o creación de derechos reales sobre inmuebles sin la obtención del certificado de no adeudar impuesto y sus adicionales: Ley 125/91, art. 64, 1º parr.
 - Responsabilidad solidaria del tributo: Ley 125/91, art. 64, 3º parr.
- **Gestiones:**
 - Administrativas y Judiciales: Ley 125/91, art. 66
- **JURISDICCIÓN PENAL:**
 - Improrrogable: Ley N° 1286/98 art. 31

- **LIBERTAD PROBATORIA:** Ley N° 1286/98 art. 173
 - Excepción: Ley N° 1286/98 art. 173 infine

- **MULTAS:**
 - Derecho del funcionario actuante al cobro del 50 % de la multa aplicada: Ley N° 2421/04 art. 239
 - Distribución entre los funcionarios de la Administración Tributaria Ley N° 2421/04 art. 239

- **NOTIFICACIONES:**
 - Personales: Ley N° 125/91 art. 200
 - Casos : Ley N° 125/91 art. 200, 1° parr.
 - Medios: Ley N° 125/91 art. 200, 2° parr.
 - Plazo: Ley N° 125/91 art. 200, 3° parr
 - Por edictos: Ley N° 125/91 art. 200, 4° parr
 - Tacita: Ley N° 125/91 art. 200 infine
 - Por nota: Ley N° 125/91 art. 201

- **PRESUNCIONES:**
 - Especiales: Ley N° 125/91, art. 213
 - No acumulación de presunciones: Ley N° 125/91, art. 214

- **PRINCIPIOS Y GARANTIAS PROCESALES:**
 - Interpretación: Ley N° 1286/98 art. 10

- **PRUEBAS:**
 - Terminio no perentorio: Ley N° 125/91 art. 202, 1° parr.
 - Prescendencia de terminio: Ley N° 125/91 art. 202, 1° parr
 - Documentales: Ley N° 125/91 art. 202, 2° parr
 - Admisibilidad de todos los medios probatorios: Ley N° 125/91 art. 202, 3° parr
 - Excepción: Ley N° 125/91 art. 202, 3° parr infine

- Facultad de la Administración Tributaria: Ley N° 125/91 art. 203
- Vencimiento del termino: Ley N° 125/91 art. 204

• **REPETICIÓN DE PAGO:**

- Caso: Ley N° 125/91 art.

• **SUB SECRETARIA DE ESTADO:**

• **DE TRIBUTACIÓN:**

- Funciones: Ley N° 109/92, art. 12
- Reparticiones : Ley N° 109/92, art. 13
 - Funciones de cada una: Ley N° 109/92, art. 14, 15, 16, 17
- Fiscalización y Control:

• **DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA:**

- Funciones: Ley N° 109/92, art. 19
- Reparticiones: Ley N° 109/92, art. 20
 - Funciones de cada una: Ley N° 109/92, arts, 21, 22, 23, 24, 25

• **TRIBUTO:**

- Régimen de certificados de no adeudar: Ley 2421/04 art. 194.
 - Administración: Ley 2421/04 art. 194, 1° parr.
 - Casos de obligatoriedad: Ley 2421/04 art. 194, 2° y 3° parr.
 - Incumplimiento: Ley 2421/04 art. 194, 5° parr
 - Responsabilidad solidaria de las partes: Ley 2421/04 art. 194, 5° parr
 - Responsabilidad subsidiaria de los escribanos: Ley 2421/04 art. 194, 5° parr.
- Notificaciones: Ley 2421/04 art. 200, 1° parr.
 - Personales: Ley 2421/04 art. 200, 2° parr.
 - Fecha en que se tendrá por notificada: Ley 2421/04 art. 200, 2° y 3° parr.

- Agregación de constancia: Ley 2421/04 art. 200, 3° parr.
- Por edictos: Ley 2421/04 art. 200, 4° parr.
- Apercibimiento: Ley 2421/04 art. 200, 4° parr.
- Tacita: Ley 2421/04 art. 200, 5° parr.
- Depósito en cuentas bancarias legalmente habilitadas: Ley 2421/04, art. 250
- Gestión de la Administración Tributaria: Ley 2421/04 art. 250, 3° parr.
- Requisito de garantía real o personal: Ley 2421/04 art. 250, 4° parr
- Obligación de proporcionar información de los funcionarios públicos: Ley N° 125/91 art.195

GLOSARIO

GLOSARIO

ABOGACÍA DEL TESORO: Tendrá a su cargo el conocimiento y dirección de todas las cuestiones jurídicas y legales relacionadas con las funciones del Ministerio de Hacienda, siempre que no estén atribuidas por esta Ley a otras Instituciones o funcionarios públicos.

ABOGADO DEL TESORO: Ejerce la representación legal del Estado en las demandas o trámites que deban promoverse para el cobro de los créditos fiscales, cualquiera fuese su origen o naturaleza, y en los juicios que se dedujesen con motivo de resoluciones del Ministerio y sus Reparticiones, tanto en calidad de actor como demandado. Esta representación se extiende a toda cuestión donde se hallen comprometidos los intereses del Estado o del Ministerio, salvo aquellas en que por disposición de leyes especiales su atención o representación estuviese a cargo o encomendada a otros funcionarios.

ACTA DE CONFORMIDAD: Acta que se elabora al culminar la fiscalización en caso que se estimare correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación.

ACTA DE INSPECCIÓN: Acta que elabora el Inspector de la Hacienda Pública Nacional, reflejando el resultado de una inspección.

ACTA DE RECEPCIÓN: Acta a través de la cual se hace constar la recepción de documentos exigidos en el curso de una fiscalización.

ACTA DE REPARO: Acta que se elabora al culminar la fiscalización en caso de que no se estimare correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto a los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación; indicando los elementos fiscalizados de la base imponible, hechos u omisiones constatados y métodos aplicados en la fiscalización, entre otros.

ACTA DE REQUERIMIENTO: Acta elaborada por el funcionario fiscal, mediante la cual se solicitan los libros y documentos necesarios para realizar una fiscalización.

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: Órgano competente del Ejecutivo Nacional para ejercer, entre otras, las funciones de: 1) Recaudar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios; 2) Ejecutar los procedimientos de verificación y de fiscalización y determinación para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo; 3) Liquidar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios, cuando fuere procedente; 4) Asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias solicitando de los órganos judiciales, las medidas cautelares, coactivas o de acción ejecutiva; y, 5) Inscribir en los registros, de oficio o a solicitud de parte, a los sujetos que determinen las normas tributarias y actualizar dichos registros de oficio o a requerimiento del interesado.

ADUANA: Es el órgano de la administración pública que tiene como objeto principal percibir los derechos fiscales de importación, exportación y tránsito y hacer cumplir con las disposiciones sobre el comercio internacional, siendo una de las principales recaudadoras de impuestos.

ADUANA PRINCIPAL: Oficina aduanera que tiene jurisdicción en una circunscripción determinada y centraliza las funciones fiscales y administrativas de las aduanas subalternas adscritas a ella.

AGENTE DE PERCEPCIÓN: toda persona designada por la ley, que por su profesión, oficio, actividad o función está en posición de recibir un monto de impuesto en forma temporal, para luego enterarlo al Fisco Nacional.

AGENTE DE RETENCIÓN: toda persona designada por la Ley, que por su función pública o en razón de su actividad privada, intervenga en actos, negocios jurídicos u operaciones en los cuales deba efectuar una retención, para luego enterarla al Fisco Nacional.

ALÍCUOTA: Cantidad fija, porcentaje o escala de cantidades que sirven como base para la aplicación de un gravamen. Cuota parte proporcional de un monto global que determina el impuesto a pagar.

AUTORIDAD ADMINISTRATIVA: La Subsecretaría de Estado de Tributación es la única autoridad que tiene capacidad para entender y emitir resoluciones en esta fase. Cuando un contribuyente es sancionado por cualquiera de las causas previstas, puede ir ante la S.S.T. a realizar la denuncia y este órgano se encargará de realizar la investigación.

BALANCE COMERCIAL: Es la cuenta de resultados que revela el estado patrimonial de una persona física o jurídica. Es un documento anual que los contribuyentes presentan ante la Administración dentro del periodo exigido.

BALANCE IMPOSITIVO: Balance confeccionado exclusivamente a los efectos de determinar el monto sujeto a imposición.

BASE IMPONIBLE: Monto sobre el cual se aplica la tasa o alícuota para determinar el impuesto base sujeto a tributación.

BASE PRESUNTA: Hechos y circunstancias indirectas que por su relación con el hecho generador, permiten a la Administración Tributaria establecer la existencia y cuantía de una obligación.

BENEFICIO IMPOSITIVO INDEBIDO: cuando éste haya sido otorgado o no reclamado por el Estado, en contra de la ley, por ejemplo recibir indebidamente devolución de impuestos.

BENEFICIOS FISCALES: Toda actividad desarrollada por el Estado para estimular o mejorar las condiciones económicas de personas o grupos en particular con el fin de favorecer algún sector productivo de intercambio de bienes o servicios.

BONIFICACIÓN: Beneficio fiscal susceptible de ser concedido por la Hacienda Pública y que consiste en efectuar una reducción en la base imponible o en la cuota de un impuesto.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA: Capacidad económica de pago público. Por medio de la capacidad contributiva se establece la regla de la escala de medición tributaria para la imposición progresiva del tributo, dando así el cabal cumplimiento al tratamiento tributario de acuerdo con la capacidad.

CAPACIDAD JURÍDICA TRIBUTARIA: Capacidad de ser sujeto de obligaciones tributarias.

CERTIFICADOS ESPECIALES DE REINTEGRO TRIBUTARIO: Títulos valores al portador, emitidos en los procesos de recuperación de créditos fiscales, los cuales pueden ser utilizados por los contribuyentes para el pago de tributos nacionales y sus accesorios, o pueden ser cedidos a terceros para los mismos fines.

CESIÓN DE CRÉDITOS FISCALES: Transmisión de derechos crediticios derivados de tributos y accesorios, que un sujeto titular o legítimo propietario realiza en favor de otro, al solo efecto de su compensación con deudas tributarias del cesionario con el mismo sujeto activo.

COMPENSACIÓN: Forma de extinción de una obligación. Para que se verifique la compensación es preciso que la cosa debida por una de las partes pueda ser dada en pago de lo que es debido por la obra, que ambas deudas sean subsistentes, liquidas y exigibles. A todos los efectos, se considerará que los créditos del Estado han sido cancelados por compensación en el momento en que se hizo exigible el crédito del sujeto pasivo.

COMPETENCIA TRIBUTARIA: Facultad de ejercer en el plano material el poder tributario.

COMPROBANTE DE RETENCIÓN: Comprobante que están obligados a emitir los agentes de retención a los contribuyentes, por cada retención de impuesto que le practican, en la cual se indica, entre otros, el monto de lo pagado o abonado en cuenta y la cantidad retenida.

CONFISCACIÓN DE BIENES: Las normas constitucionales prohíben la confiscación de bienes, pero

en materia tributaria podrían darse situaciones y casos muy cercanos y parecidos.

CONFUSIÓN: Medio de extinción de la obligación tributaria. La obligación tributaria se extingue por confusión cuando el sujeto activo quedare colocado en la situación del deudor, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos objeto del tributo.

CONSEJO DE TRIBUTACIÓN: Es un órgano colegiado que se ocupa de una gestión judicial especial, según el grado de apelación en que se realice el pedido de reconsideración. La ley 125/91 establece que el recurso de apelación podrá interponerse ante quien dicta la resolución recurrida y se sustanciará ante el Consejo de Tributación.

CONTRABANDO. Constituye contrabando las acciones u omisiones, operaciones o manejos, que tiendan a introducir al país o extraer de él, mercaderías o efectos de cualquier clase, en violación de los requisitos esenciales exigidos por las leyes que regulan o prohíben su importación o exportación.

Se entiende por requisitos esenciales, a los efectos de la presente ley, las obligaciones y formalidades aduaneras, bancarias y administrativas, en general, exigidas por las leyes, sin cuyo cumplimiento no pueden efectuarse lícitamente la importación o exportación que en cada caso se trata

CONTRAVENCIÓN: La contravención es la violación de leyes o reglamentos, dictados por órganos competentes, que establecen deberes formales. Constituye también contravención la realización de actos tendientes a obstaculizar las tareas de determinación y fiscalización de la Administración Tributaria.

CONTRAVENCIÓN TRIBUTARIA: Infracción que se realiza sin acto doloso o engaño, que cause una disminución ilegítima de ingresos tributarios, ya sea mediante la obtención indebida de exoneraciones u otros beneficios fiscales.

CONTRIBUYENTE: Aquel sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho imponible. Dicha condición puede recaer en las personas naturales, personas jurídicas, demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho y entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y de autonomía funcional.

CONTRIBUYENTES ESPECIALES: Contribuyentes con características similares calificados y notificados por la Administración Tributaria como tales, sujetos a normas especiales en relación con el cumplimiento de sus deberes formales y el pago de sus tributos, en atención al índice de su tributación.

CONTRIBUYENTES OCASIONALES: Sujetos que no califican como contribuyentes ordinarios, no obstante, de manera eventual u ocasional, pueden realizar operaciones gravadas, en cuyo caso estarán obligados a tributar como contribuyentes en esas operaciones específicas.

CONTROL FISCAL: Conjunto de mecanismos legales, técnicos y administrativos que utiliza el Estado para evitar la evasión y prescripción de los tributos.

CRÉDITO FISCAL: Se puede utilizar para la compensación de otro impuesto que según exigencia legal, deberá ser de la misma especie. Ej. Renta por renta, IVA por IVA, etc.

DÉBITO FISCAL: A los efectos del cálculo del Impuesto al Valor Agregado (IVA), se denomina débito fiscal a la obligación tributaria derivada de cada una de las operaciones gravadas, la cual se determina aplicando en cada caso la alícuota del impuesto sobre la correspondiente base imponible. El monto del débito fiscal deberá ser trasladado por los contribuyentes ordinarios a quienes funjan como adquirentes de los bienes vendidos o receptores o beneficiarios de los servicios prestados, quienes están obligados a soportarlos.

DEDUCCIONES: Egresos causados o pagados, no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir enriquecimiento, los cuales pueden restarse de la renta bruta, a los fines de obtener el enriquecimiento neto. Dichos egresos están previamente autorizados en la Ley de Impuesto sobre la Renta.

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.

DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: Incurre en defraudación tributaria el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño induzca en error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo, lo que constituye un delito fiscal.

DELITO FINANCIERO: Es aquel que se produce contra el erario público. Se perfecciona a gran escala como la

defraudación o el fraude. En términos restringidos, es toda violación a las normas que significan el orden jurídico regulador de la actividad estatal relativa a los ingresos y egresos.

DELITO FISCAL: Es la ilicitud cometida exclusivamente contra el patrimonio del Estado, en su carácter recaudador, o sea, en su concepción patrimonial de fisco. Ej. El contrabando, la evasión de impuestos, etc.

DELITOS PENALES EN BLANCO: Delitos económicos que por no contener la norma cuya infracción fundamenta la tipicidad se remite a un complemento normativo contenido en otra disposición legal.

DERECHO ADMINISTRATIVO: Regula la actividad del Estado para la institución y funcionamiento de los servicios públicos.

DERECHOS DE EXPORTACIÓN: Tributos que gravan la exportación de mercancías.

DERECHOS DE IMPORTACIÓN: Tributos que gravan la importación de mercancías.

DERECHO FINANCIERO: Regula la totalidad de la actividad financiera del Estado, en sus diferentes aspectos, tales como órganos que la ejercen, instituciones relativas a los gastos y al presupuesto, recursos patrimoniales del Estado, crédito público, egresos y otros.

DERECHO FISCAL: Regula la actividad jurídica del fisco, y se ocupa de la totalidad de los ingresos, tanto de los públicos, como de los privados.

DERECHO TRIBUTARIO: Parte del Derecho Publico que se delimita al campo del estudio de los impuestos, tasas y contribuciones.

DETERMINACIÓN TRIBUTARIA: Es un acto jurídico administrativo mediante el cual la administración precisa e individualiza al sujeto obligado, el hecho imponible y el monto o la cuantía, en cumplimiento y ejecución de la ley. Quién paga, por qué paga y cuánto paga. Es en este momento cuando se perfecciona la obligación tributaria.

DETERMINACIÓN SOBRE BASE CIERTA: Sistema de determinación aplicado por la Administración Tributaria, con apoyo en todos los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos imposables.

DETERMINACIÓN SOBRE BASE PRESUNTA: Sistema de determinación aplicado por la Administración Tributaria, en mérito de los elementos, hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión con el hecho imponible, permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

DIRECCIÓN DE JUBILACIONES Y PENSIONES

Repartición dependiente de la Sub Secretaria de Estado de Administración Financiera y tiene a su cargo toda la Administración del Sistema de Jubilaciones, Pensiones y Haberes de Retiro del Personal de la Administración Central, y en su caso, del personal de los Entes Descentralizados cuando así estuviere expresamente determinado en las disposiciones legales vigentes. También le compete diseñar y aplicar normas adecuadas para el funcionamiento de la misma.

DIRECCIÓN GENERAL DE CONTABILIDAD:

Repartición dependiente de la Sub Secretaria de Estado de Administración Financiera y tiene a su cargo la

contabilidad de la Hacienda Pública; la preparación de balances e informes financieros periódicos; el examen de las rendiciones de cuentas; el archivo y la custodia de los títulos y demás documentaciones que acrediten el dominio de los bienes del Patrimonio del Estado, el inventario y control de los mismos; Deberá prescribir normas uniformes sobre contabilidad integrada del Estado, para los Organismos, Reparticiones y Entidades del Sector Público, así como intervenir en la organización y creación de oficinas de contabilidad, También será de su competencia la elaboración del informe anual a ser presentado al Congreso Nacional sobre la gestión financiera de la Administración Central y Descentralizada, con el dictamen de la Contraloría General de la Nación.

DIRECCIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN: Repartición dependiente del Gabinete del Vice Ministro de Tributación tiene a su cargo el desarrollo de todas las actividades relacionadas con la recepción de las declaraciones tributarias, la liquidación y el cobro de los tributos fiscales, así como el registro y control de lo recaudado por los conceptos señalados; excepto con relación a los contribuyentes bajo el control de la Dirección General de Grandes Contribuyentes. Además, tendrá la función de dirigir, supervisar y controlar el funcionamiento de las dependencias nacionales recaudadoras de tributos ubicados en el interior del país.

DIRECCIÓN GENERAL DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS: Repartición dependiente de la Sub Secretaria de Estado de Administración Financiera y tiene a su cargo el análisis y actualización de la organización y de los procedimientos administrativos de apoyo a la administración financiera de los organismos del Sector Público. En coordinación con la Dirección General de Personal Público y otras reparticiones, según

sea el caso, diseñará y establecerá las normas básicas para el sistema de Administración de Personal, en especial el régimen de nomenclatura, clasificación y remuneración de los empleos públicos, en especial del sistema de adquisiciones de los bienes y servicios; para la organización interna de las entidades, la definición de su estructura administrativa, funciones y la fijación de normas y procedimientos administrativos

DIRECCIÓN GENERAL DE PRESUPUESTO: Repartición dependiente de la Sub Secretaria de Estado de Administración Financiera y tiene a su cargo, el proceso presupuestario del Sector Público, en sus fases de programación, formulación, control, evaluación y el perfeccionamiento de su técnica.

DIRECCIÓN GENERAL DEL TESORO Repartición dependiente de la Sub Secretaria de Estado de Administración Financiera y tiene a su cargo la percepción de los recursos financieros del Tesoro Público; la programación y control de la Ejecución Presupuestaria en sus etapas de compromisos, obligación y pago del gasto público; la transferencia y el pago de las obligaciones fiscales, autorizados por el Presupuesto conforme a la Ley; la supervisión y control de las normas y procedimientos sobre uso del crédito y administración de la deuda pública, la emisión de Valores Fiscales y el control de los mismos.

DISPOSICIONES MUNICIPALES: Establecen las diferentes sanciones administrativas en caso de incumplimiento con los impuestos, tasas y contribuciones municipales.

DIVIDENDOS Y UTILIDADES: aquellas que se obtengan en carácter de accionistas o de socios de entidades que realicen actividades comprendidas en el Impuesto a las

Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicio que no sean de carácter personal y de las actividades agropecuarias.

DOBLE IMPOSICIÓN: existe cuando las mismas personas o bienes son gravados dos o más veces por el mismo concepto, en el mismo periodo de tiempo y por parte de dos o más sujetos con poder tributario.

DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL: Situación que se verifica cuando dos Estados gravan a una misma persona por su renta total (sujeción fiscal concurrente), cuando una persona residente en un Estado obtenga rentas en otro Estado y ambos gravan estas rentas o, cuando dos Estados gravan a una misma persona no residente en ninguno de los dos, por las rentas provenientes de uno de ellos.

DRAW BACK (Devolución de Tributos Pagados): Régimen de devolución de los impuestos arancelarios que hayan gravado a las mercancías utilizadas en el proceso productivo de bienes exportados, que hubiesen sido pagados directamente por el exportador, o cuyo pago haya sido soportado por éste en el precio de adquisición.

EJERCICIO FISCAL O GRAVABLE: Periodo en el cual los contribuyentes están sujetos al cumplimiento de obligaciones tributarias, determinado a través de la ley especial, Periodo al cual se encuentra sujeta la aplicación del tributo.

ENAJENACIÓN: toda operación a título oneroso o gratuito que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad, o que otorgue a quienes los reciben la facultad de disponer de ellos como si fuera su propietario.

ENTIDADES: Comprenden el conjunto de instituciones públicas creadas por ley, con facultades de administración de su patrimonio institucional, cuyos gastos son financiados con recursos originados en sus respectivas leyes orgánicas o con aportes y/o transferencias intergubernamentales u otros recursos provenientes de disposiciones legales vigentes.

EVASIÓN DE IMPUESTO: Todo caso en el cual exista un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente.

EXENCIÓN: Dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la ley.

EXONERACIÓN: Dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo, en los casos autorizados por la Ley.

EXPORTACIÓN: Despacho de mercancías nacionales o nacionalizadas hacia el extranjero, para su uso o consumo definitivo.

EXPORTACIÓN DE SERVICIOS: Prestación de servicios cuando los beneficiarios o receptores no tienen domicilio o residencia en el país, siempre que dichos servicios sean exclusivamente utilizados o aprovechados en el extranjero. A los efectos de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

EXPORTACIÓN TEMPORAL: Régimen aduanero que permite exportar temporalmente mercancías que se encuentren legalmente en libre circulación en el territorio aduanero nacional y reintroducirlas sin pago de los impuestos de importación, cuando no hayan experimentado modificación alguna.

FISCAL: Relativo al Derecho financiero en general y al Derecho tributario en particular.

FISCALIZACIÓN: Servicio de la Hacienda Pública Nacional, que comprende todas las medidas adoptadas para hacer cumplir las leyes y los reglamentos fiscales por los contribuyentes. Proceso que comprende la revisión, control y verificación que realiza la Administración Tributaria a los contribuyentes, respecto de los tributos que administra, para verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones.

FISCO: Estado receptor tanto de los ingresos patrimoniales regulados por el Derecho Privado, como los que provienen del cumplimiento de disposiciones de Derecho Público.

FUNCIONARIO: El que desempeñe una función pública conforme al derecho paraguayo, sea éste funcionario, empleado o contratado por el Estado.

GANANCIAS DE CAPITAL: A las rentas que generan la venta ocasional de inmuebles, las que provienen de la venta o cesión de derechos, títulos, acciones o cuotas de capital, intereses, comisiones o rendimientos, regalías y otros similares que no se encuentren gravados por el Impuesto a la Renta de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios, Renta de las Actividades Agropecuarias y Renta del Pequeño Contribuyente.

GRAVAMEN: Carga u obligación que pesa sobre una persona o un bien. En Derecho Tributario es el impuesto o carga de carácter fiscal que la Hacienda Pública impone sobre las personas naturales o jurídicas.

GRAVAR: Establecer impuestos y gravámenes.

HECHO IMPONIBLE: Presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Se considera ocurrido el hecho imponible y existentes sus resultados: 1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente les corresponden; y 2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

IMPORTACIÓN: Introducción definitiva de bienes al territorio nacional.

IMPUESTO: Prestación pecuniaria debida por el particular, por ministerio de la Ley una vez producida la circunstancia prevista como hecho imponible, que halla su causa en la capacidad contributiva.

INDIVIDUALIZAR: Identificar al sujeto pasivo de la obligación.

INFRACCIONES TRIBUTARIAS: son consideradas infracciones tributarias: la mora, la contravención, la omisión de pago y la defraudación.

LEGISLACIÓN ADUANERA: Comprende el conjunto de las disposiciones del Código Aduanero, las que establecen los tributos a la importación y exportación de mercaderías, las demás leyes que les sean aplicables y los reglamentos vigentes.

MORA: La mora se configura por la no extinción de la deuda por tributos en el momento y lugar que corresponda, operándose por el solo vencimiento del término establecido.

MUNICIPALES: véase disposiciones municipales

NORMA JURIDICA EXTRAPENAL: Son aquellas que solo tienen sentido como complemento o aclaración del supuesto de hecho o de la consecuencia jurídica de una norma penal completa.

NORMA PENAL EN BLANCO: Son aquellas cuyo supuesto de hecho se configura por remisión a una norma de carácter no penal. La norma penal en blanco, una vez completada, se convierte en una norma como cualquier otra

OFICINA PERCEPTORA: Encargada de la administración de un impuesto, conforme a nuestra Ley 125/91 la oficina perceptora es la Sub Secretaria de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda.

OMISIÓN DE PAGO: Omisión de pago es todo acto o hecho no comprendido que signifique una disminución de los créditos por tributos o de la recaudación.

ORGANISMOS: Comprenden los tres Poderes del Estado y otras instituciones, estructuradas de acuerdo a la Constitución Nacional y sus leyes orgánicas, que operativa y funcionalmente son financiados con los recursos provenientes de los aportes y/o transferencias del Tesoro Público y otros ingresos establecidos en disposiciones legales vigentes.

PAGO: El pago es la prestación pecuniaria efectuada por los contribuyentes o por los responsables en cumplimiento de la obligación tributaria.

PAGO INDEBIDO: El que se hace por error de hecho o de derecho.

POLÍTICA FISCAL: Política que estructura el sistema impositivo del Estado.

POTESTAD TRIBUTARIA: Facultad que tiene el Estado en virtud de su poder de imperio, de crear tributos y exigirlos a todas aquellas personas sometidas a su ámbito espacial.

PREJUDICIALIDAD: se refiere a la necesidad de que una cuestión sea resuelta previamente por un órgano diferente al tribunal penal, mediante una resolución de carácter firme, producida en otra instancia, administrativa o judicial, que se constituye en condición esencial y que permita al juzgador determinar si se está o no ante una conducta reprochable que amerite una investigación en el ámbito de su competencia.

PRESCRIPCIÓN: Es un medio de adquirir un derecho, o de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo.

PRIVILEGIOS PROCESALES: Cuando la Ley autoriza al Estado a hacer uso de un procedimiento más rápido y que no requiere todas las formalidades del procedimiento común

RECARGO: Incremento en la carga de un impuesto por retraso o impago del mismo.

RECAUDACION: Actividad desarrollada por la administración tributaria consistente en la percepción de las cantidades debidas por los contribuyentes, como consecuencia de la aplicación de las diferentes figuras impositivas vigentes en el país.

REDUCCIONES: Disminuciones o rebajas permitidas en el cálculo de algunos impuestos.

RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA: Vinculo jurídico obligacional que se entabla entre el Fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a titulo de tributo, y un sujeto pasivo, que esta obligado a dicha prestación.

REMISIÓN: La obligación tributaria, sólo puede ser remitida por ley. Los intereses o recargos pueden ser reducidos o condonados por resolución administrativa en la forma y condiciones que establezca la ley.

REINCIDENCIA: Infracción que comete una persona que ha sido ya condenada por sentencia firme en otro delito de la misma o de distinta naturaleza.

RENDA BRUTA: Monto resultante de restar a los ingresos brutos computables señalados en la correspondiente ley, el costo de los productos enajenados y de los servicios prestados en el país.

RENDA GRAVABLE : Renta a la que efectivamente se le aplicará la tarifa correspondiente, una vez hechas las deducciones a que hubiere lugar.

REPETICIÓN DE PAGO: Restitución de lo pagado indebidamente por tributos, intereses, sanciones y recargos no prescritos, que efectúa la Administración Tributaria a solicitud de parte interesada.

RESPONSABLE: Sujeto pasivo que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

RESTRICCIONES COMERCIALES: Medidas utilizadas por los diferentes gobiernos para impedir o aminorar el intercambio de determinados tipos de bienes y servicios.

Se clasifican en arancelarias, cuantitativas y otras restricciones, tales como permisos, normas de valoración aduanera, normas técnicas y de calidad, cláusulas de salvaguarda, normas de origen, etc.

RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA: Vinculo jurídico obligacional que se entabla entre el Fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a titulo de tributo, y un sujeto pasivo, que esta obligado a dicha prestación.

RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA: Vinculo jurídico obligacional que se entabla entre el Fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a titulo de tributo, y un sujeto pasivo, que esta obligado a dicha prestación.

SERVICIO NACIONAL DE CATASTRO: Es una repartición técnica, que tiene a su cargo el catastro de los bienes inmuebles del país. Entre sus funciones se encuentran: mantener un registro actualizado de todos los bienes inmuebles con el avalúo de los mismos, individualizando sus propietarios legales; suministrar a la Sub Secretaria de Estado de Tributación la información necesaria para los fines de la administración del impuesto inmobiliario y todo otro antecedente requerido para fines tributarios; proporcionar información técnica sobre Catastro a Ministerios y otras Instituciones Públicas o cualquier otro ente autorizado legalmente.

SERVICIOS DE CARACTER PERSONAL: Aquellos que para su realización es preponderante la utilización del factor trabajo, con independencia de que los mismos sean prestados por una persona natural o por una sociedad simple.

SERVICIOS PERSONALES DESARROLLADOS EN RELACIÓN DE DEPENDENCIA: aquellos que quien los realiza, debe contribuir al régimen de jubilaciones y pensiones, o al sistema de seguridad social creado o admitido por Ley. En el caso de los docentes cuando contribuyan al Seguro Médico establecido por Ley N° 1725/2001 “Que Establece el Estatuto del Educador”.

SUB SECRETARIA DE ESTADO DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA: Órgano del Ministerio de Hacienda que tiene a su cargo la administración de los recursos del Estado, la aplicación de las disposiciones legales relacionadas con el Presupuesto General de la Nación, el Tesoro Público, las Rentas Patrimoniales y de Activo Fijo del Estado, la Administración del Crédito Público, la Contabilidad Gubernamental y la elaboración e implantación de normas y procedimientos uniformes para la administración de todos los recursos del Estado y la Administración del Sistema de Jubilaciones, Pensiones y Haberes del Retiro del Personal del Sector Público.

SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN: Órgano del Ministerio de Hacienda que tiene a su cargo, la aplicación y administración de todas las disposiciones legales referentes a tributos fiscales, su percepción y fiscalización.

SUBVENCIÓN: prestación proveniente de fondos públicos que se otorga de acuerdo con una ley y, por lo menos parcialmente, sin contraprestación económica y con la finalidad de fomentar la economía.

TESORO NACIONAL: Comprende los fondos nacionales, los valores de la República y las obligaciones a cargo de ésta.

TIMBRE FISCAL: Renta que obtiene el tesoro público como consecuencia de la venta de sellos, papel del estado y otras exacciones de carácter obligatorio provenientes de la emisión, uso y circulación de cierta clase de documentos.

TRÁNSITO ADUANERO INTERNACIONAL: Régimen aduanero con arreglo al cual las mercancías son transportadas, bajo control aduanero, desde una aduana de partida hasta una aduana de destino en una misma operación en el curso de la cual se cruzan una o varias fronteras.

TRÁNSITO ADUANERO NACIONAL: Operación aduanera con arreglo a la cual las mercancías son transportadas bajo control aduanero, desde una aduana de partida hasta una aduana de destino, ubicadas en el mismo país.

TRIBUTO: Toda prestación pecuniaria debida al Estado u otros organismos de Derecho Público, por los sujetos obligados en virtud de una norma legalmente establecida, para satisfacer los requerimientos del desarrollo nacional.

VENTA DE EXPORTACIÓN: A los efectos de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, venta en la cual se produzca la salida de los bienes muebles del territorio aduanero nacional, siempre que sea a título definitivo y para su uso o consumo fuera de dicho territorio.

VENTA: A los efectos de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, transmisión de propiedad de bienes muebles realizadas a título oneroso, cualquiera sea la calificación que le otorguen los interesados, así como las ventas con reserva de dominio; las entregas de bienes muebles que conceden derechos análogos a los de un propietario y cualesquiera otras prestaciones a título oneroso en las

cuales el mayor valor de la operación consista en la obligación de dar bienes muebles.