

Abogacía del Tesoro

ABT, UNA VISIÓN JURÍDICA DESDE EL ÁMBITO PÚBLICO

- ▶ Transformación de Sociedades. Implicancias y efectos jurídicos.
Abg. Viviana Mercedes Benítez Saiz.
- ▶ Derecho Empresarial. Las sociedades, el capital y el patrimonio societario.
Prof. Dr. Fernando Andrés Beconi Ortiz.
- ▶ Joint Venture y consorcio en Paraguay.
Mg. Hernán Martínez Sánchez
- ▶ Responsabilidad subsidiaria de los representantes legales en materia tributaria.
Abg. Hugo Campos Lozano.
- ▶ La acción de Lesividad como mecanismo de control de los actos administrativos.
Abg. Fátima Diana Vera Agüero.
- ▶ Devolución del impuesto no ingresado al Fisco.
Abg. Miguel Enrique Cardozo.
- ▶ La zona de reserva de la Administración en los Amparos.
Abg. Luz Marina Romero Castillo.
- ▶ Planificación Estratégica Inteligente.
Mg. Hugo Manuel García Ávalos.
- ▶ El camino de la gestión por procesos a través del MECIP en las instituciones públicas del Paraguay.
Mg. Edgar López Jimenez.
- ▶ Competencia de la Procuraduría General de La República en acciones de Inconstitucionalidad promovida contra actos administrativos y normativos dictados por el Poder Ejecutivo.
Abg. Walter Canclini Chamorro.





ABOGACÍA DEL TESORO

ABT, UNA VISIÓN JURÍDICA DESDE EL ÁMBITO PÚBLICO

REVISTA JURIDICA N° 3

MINISTERIO DE HACIENDA
ASUNCIÓN – PARAGUAY

2018

STAFF DE LA REVISTA

DIRECCIÓN Y COORDINACIÓN

Ángel Fernando Benavente Ferreira, Abogado del Tesoro.

APOYO Y COLABORACION CRITERIOS JURIDICOS

Walter Canclini, Coordinador Jurídico Administrativo.

COORDINACIÓN DE SEGUIMIENTO DE AVANCES Y ORGANIZACIÓN

Lilian Vega, Jefa interina del Área de Gestión de Calidad.

COORDINADOR LOGÍSTICO Y PRESUPUESTARIO

Ángel Insaurralde, Jefe del Departamento Administrativo.

ESCRITORES ABOGACIA DEL TESORO

Hernán Martínez Sánchez, Asesoría de la Dirección.

Hugo Campos Lozano, Coordinación de Juicios.

Walter Canclini, Coordinación Jurídico Administrativa.

Viviana Benítez, Coordinación Jurídico Administrativa.

Miguel Enrique Cardozo, Departamento de Servicios Jurídicos I.

Luz Romero Castillo, Departamento de Servicios Jurídicos I.

Fátima Vera Agüero, Departamento de Servicios Jurídicos II.

ESCRITORES INVITADOS

Prof. Dr. Fernando Beconi, Estudio Beconi Abogados.

MS. Hugo García, Secretaría Técnica de Planificación del Desarrollo Económico y Social.

Lic. Edgar López, Ministerio de Defensa Nacional.



MISIÓN

Asesorar y representar al Ministerio de Hacienda y al Fisco, así como fijar pautas, registrar y fiscalizar sociedades comerciales en forma ágil, eficaz, con transparencia y responsabilidad.

VISIÓN

Constituirnos en una organización generadora de prácticas administrativas ejemplares que reflejen un nuevo modelo de gestión pública.

EDITORIAL

Con enorme satisfacción, tengo el honor de presentarles el tercer número de la revista jurídica de la Abogacía del Tesoro, un aporte al crecimiento de la doctrina jurídica en nuestro país y un espacio para que abogados de la institución puedan desarrollar sus trabajos de investigación. Como es habitual, el material cuenta con el invaluable aporte de profesionales consagrados del sector privado, que prestigian intelectualmente cada edición de esta revista.

Temas de derecho administrativo, tributario, societario, civiles, son contenidos de algunos de los artículos que el lector podrá apreciar en el presente número. Los mismos son presentaciones con contenido y conclusiones propias del autor, que no hacen a la posición institucional de la Abogacía del Tesoro, la cual únicamente se expide a través de dictámenes jurídicos, debidamente rubricados y numerados.

Es innegable el valor jurídico de los aportes que se van plasmando en artículos publicados sucesivamente en la revista. Los escritos ya han representado fuente de consulta y citas en documentos jurídicos, lo que realza aún más el valor del aporte brindado a la sociedad jurídica paraguaya. El desafío de un proyecto de valor académico no es lanzar al mercado una obra, sino mantenerse en el tiempo, publicando periódicas ediciones. Este es el desafío que asumimos, que con sus luces y sombras, estamos tratando de mantener.

En esta edición, el lector podrá contar con artículos de sumo interés como el de Hernán Martínez, quien nos presenta el Joint Venture y Consorcio en Paraguay. El autor realiza un análisis de la naturaleza jurídica de esta figura y principalmente estudia el enfoque legal sobre el consorcio con capacidad necesaria, para eventualmente accionar o no ante lo contencioso administrativo.

Los temas societarios adquieren una gran relevancia actualmente en nuestro país. El Dr. Fernando Beconi nos honra sobremanera con su participación y deja a consideración del lector un artículo de gran interés sobre el Derecho Empresarial. En el mismo realiza un minucioso examen jurídico sobre el patrimonio y la solvencia de las sociedades, así como de la responsabilidad de los representantes y de la sociedad por los actos ejecutados por sus órganos.

Teniendo en cuenta las exigencias del Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (Gafilat) en materia financiera de evaluación país para el año 2019, Viviana Benitez

desarrolla el artículo Transformación de Acciones, una mirada importante y necesaria con relación a la implementación efectiva de la Ley N° 5895/17 “Que establece reglas de transparencia en el régimen de las Sociedades constituidas por Acciones y se establecen disposiciones en materia societaria”. Especialmente, considerando las innumerables dudas que ha y sigue generando la aplicación de esta norma.

Para cerrar el aspecto societario, Hugo Campos nos presenta el artículo Responsabilidad Subsidiaria de los Representantes Legales en Materia Societaria. Se constituye en un aporte desde la óptica de la responsabilidad impositiva de los representantes legales frente a las obligaciones del órgano, desarrollando los alcances de esta responsabilidad; siendo las actuaciones con culpa o dolo del representante legal.

Siguiendo con los temas impositivos, Miguel Cardozo desarrolla un interesante escrito sobre la devolución del crédito tributario no ingresado a la administración. Se trata de una cuestión desafiante, dada la disparidad de criterio que se fue dando en torno a la interpretación administrativa y judicial. Esto motiva la necesaria adopción de nuevas medidas que protejan la relación Fisco-contribuyente, como factor excluyente de una adecuada política tributaria en torno a la recaudación de impuestos.

El tema de la garantía constitucional del amparo se encuentra desarrollado por Luz Romero desde una visual de suma importancia, la cual es la zona de reserva de la Administración. El trámite de amparo es uno de los procesos empleados con normalidad por los administrados, siendo una herramienta de control jurisdiccional que dispone la ciudadanía frente al accionar o no de la Administración.

Otra materia que genera un amplio debate en la doctrina administrativa nacional es la acción de lesividad. Fátima Vera explica el desarrollo de dicha acción como mecanismo de control de los actos administrativos. Más allá de las discusiones en torno a su vigencia legal o meramente doctrinaria, la importancia de conocer el instituto de la lesividad y su aplicación en cuanto a actos administrativos que generen agravios al particular, representa un genuino aporte a seguir definiendo la facultad de revocar sus propios actos por parte de la administración o recurrir a la lesividad; como medio jurisdiccional de revocatoria.

Bajo el título Competencia de la Procuraduría General de la República en Acciones de Inconstitucionalidad Promovida Contra Actos Administrativos y Normativos Dictados por el Poder Ejecutivo, Walter Canclini desarrolla la tesis de la intervención directa de la Procuraduría en los procesos de inconstitucionalidad, en reemplazo de la Fiscalía

General del Estado. Se sustenta en la interpretación constitucional vigente y hace una clara comparación con las anteriores cartas magnas.

Para cerrar los temas presentados, Hugo García nos trae un asunto transversal a la función pública, de suma importancia, principalmente para aquellos que ocupen cargos gerenciales. Bajo el título de Planificación Estratégica, Hugo desarrolla las particularidades de una planificación inteligente y necesaria para las empresas privadas y entes públicos. Se erige en una herramienta necesaria para buscar logros sostenibles y previsibilidad ante los riesgos existentes para una organización.

Ligado a este último tema, Edgar López nos habla del sistema de control interno para instituciones públicas (MECIP), instrumento que cambia el paradigma de la administración de meramente burócrata a una visión gestora, buscando así la satisfacción del bienestar social. Edgar desarrolla las razones que hacen a su implementación y puntualiza que esta no solo representa un sistema de control, sino de gestión en la ejecución de las políticas públicas.

Ha sido desafiante esta tercera edición, primordialmente porque se ha dado en un momento de transición entre dos gobiernos, por lo que hemos retrasado bastante su publicación, por demoras propias en la función pública. Solo resta agradecer a todos los autores que se han brindado íntegramente para concluir en tiempo y forma sus monografías. Se retribuye nuevamente al Dr. Fernando Beconi y a Hugo García por sus invaluable aportes como autores invitados a esta edición. Se extiende el reconocimiento a todos los funcionarios de la Abogacía del Tesoro y principalmente a aquellos que trabajaron en la puesta a punto del presente material; y a las autoridades del Ministerio de Hacienda, sin cuyo apoyo no podríamos realizar estos emprendimientos.

En nombre de los funcionarios de la Abogacía del Tesoro, esta edición está dedicada en memoria del Sr. Hugo Caballero, antiguo funcionario de la institución, quien nos ha dejado hace aproximadamente un año y medio. Su pasión, entrega y compromiso incondicional hacia la Abogacía ha quedado como legado a seguir, donde más allá de las virtudes intelectuales y logros académicos que podamos alcanzar; el valor del ser humano, como ejemplo de una vida de servicio hacia los demás, nos debería indicar el camino correcto hacia el éxito y bienestar emocional que anhelamos.

Muchas gracias,

Fernando Benavente

CONTENIDO

1-) Transformación de Sociedades. Implicancias y efectos jurídicos.	11
2-) Derecho Empresarial. Las sociedades, el capital y el patrimonio societario.	25
3-) Joint Venture y consorcio en Paraguay.	39
4-) Responsabilidad subsidiaria de los representantes legales en materia tributaria.	61
5-) La acción de Lesividad como mecanismo de control de los actos administrativos.	73
6-) Devolución del impuesto no ingresado al Fisco.	87
7-) La zona de reserva de la Administración en los Amparos.	101
8-) Planificación Estratégica Inteligente.	111
9-) El camino de la gestión por procesos a través del MECIP en las instituciones públicas del Paraguay.	117
.	
10-) Competencia de la Procuraduría General de La República en acciones de Inconstitucionalidad promovida contra actos administrativos y normativos dictados por el Poder Ejecutivo.	125

TRANSFORMACIÓN DE SOCIEDADES.

Implicancia y efectos jurídicos.

Viviana Mercedes Benítez Saiz.¹

La Constitución Nacional de la República del Paraguay, en el artículo 42, establece en forma expresa la libertad de asociación en los siguientes términos: *“Artículo 42. De la libertad de asociación. Toda persona es libre de asociarse o agremiarse con fines lícitos, así como nadie está obligado a pertenecer a determinada asociación. La forma de colegiación profesional será reglamentada por la ley. Están prohibidas las asociaciones secretas y las de carácter paramilitar”*.

El artículo 27° de la Ley N° 109/1992, en su último párrafo, establece que la Abogacía del Tesoro: *“... 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”*.

En ese sentido, por resolución del Ministerio de Hacienda (MH) N° 146 del 9 de mayo de 2012 “Por la cual se modifica la estructura orgánica de la Abogacía del Tesoro de este Ministerio”, se han dispuesto como funciones de carácter general para el Departamento de Registro y Fiscalización de Sociedades de esta Abogacía del Tesoro que: *“Planificar, organizar, coordinar, dirigir y controlar las actividades y tareas asociadas a los procedimientos para la inscripción de las Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada, de acuerdo a lo establecido en la Ley N.º 109/91 y sus decretos reglamentarios correspondientes”*.

A los efectos de reglar dichas funciones, se ha dispuesto además el decreto del Poder Ejecutivo N° 4962/16 del 23 de febrero de 2016 “Por el cual se autoriza al Ministerio de Hacienda, a través de la Abogacía del Tesoro, a emitir disposiciones reglamentarias y a

¹ Abogada, Universidad Nacional de Asunción (2014). Graduada distinguida y cuadro de honor promoción 2014. Notaria y escribana pública, Universidad Nacional de Asunción (2018). Egresada del Programa de Formación Judicial de la Escuela Judicial del Consejo de la Magistratura (2017). Especialista en Didáctica de la Educación Superior, Universidad Nacional de Asunción (2015).

Experiencia laboral relevante: Actualmente se desempeña como Gestor Fiscal y Asistente de la Coordinación Jurídico Administrativa de la Abogacía del Tesoro del Ministerio de Hacienda. Miembro del equipo de Fiscalidad Internacional del Ministerio de Hacienda en representación de la Abogacía del Tesoro, ante el GAFI, Foro Global de la OCDE y ONU, desde el 2016 hasta la actualidad. Miembro del equipo de redacción del proyecto del Decreto P.E. N° 9043/2018 “Por el cual se reglamenta la Ley N° 5895/2017, «Que establece reglas de transparencia en el régimen de las sociedades constituidas por acciones y se establecen disposiciones en materia societaria»” (2017 - 2018). Ingreso a la función pública por concurso público de oposición (2015). Personal contratado por concurso público de méritos (2014). Pasante universitaria en la Abogacía del Tesoro, Programa de Pasantías Universitarias (2013).

adoptar medidas administrativas en materia de registro y fiscalización de Sociedades Anónimas (S.A.) y de Sociedades de Responsabilidad Limitada (S.R.L.)”, y posteriormente la resolución MH N° 175 del 7 de abril de 2016 “Por la cual se autoriza a la Abogacía del Tesoro de este Ministerio de Hacienda a emitir disposiciones reglamentarias y a adoptar medidas administrativas en materia de registro y fiscalización de Sociedades Anónimas (S.A.) y de Sociedades de Responsabilidad Limitada (S.R.L.)”.

Ahora bien, atendiendo el tema central, el cual es la transformación del tipo social, se procede a desarrollar ciertas cuestiones relevantes al respecto, apoyadas en las normas constitucionales, legales, jurisprudencia y doctrina que eventualmente existan en la materia.

1. ¿Cuáles son los efectos jurídicos de la transformación social de una Sociedad de Responsabilidad Limitada (S.R.L.) al tipo de Sociedad Anónima (S.A.)?

La transformación de una S.R.L. en S.A. consiste en una modificación estructural que tiene sus especialidades.

La Ley N° 1183/85 “Código Civil del Paraguay” es la que regula la transformación de sociedades, sin perjuicio de otras normas generales concordantes, como la Ley N° 1.034/83 “Del Comerciante”, por ejemplo.

El Código Civil es claro al disponer sobre las transformaciones de las sociedades en su artículo 1186 y siguientes, de entre las que se transcriben a continuación:

Artículo 1.186: *“Cualquier sociedad puede adoptar otro de los tipos previstos, sin disolverse ni afectar los derechos y obligaciones existentes. No son aplicables a la transformación de las sociedades las disposiciones sobre transferencia de establecimientos mercantiles”.*

Artículo 1.189: *“Para la transformación de la sociedad se requiere:*

- a) acuerdo unánime de los socios, salvo pacto en contrario, o lo dispuesto por este Código para ciertas sociedades;*
- b) confección de un balance especial aprobado por los socios, que se pondrá a disposición de los acreedores en la sede social, durante treinta días;*
- c) aprobación por el Poder Ejecutivo de los estatutos modificados, cuando la ley lo requiera;*

d) publicación de la transformación por cinco días;

e) otorgamiento del acto que instrumente la transformación por los órganos competentes de la sociedad que se transforme y la concurrencia de los otorgantes, con constancia de los socios que se retiran, capital que representan, agregación de copia firmada del balance especial y cumplimiento de las formalidades del nuevo tipo de sociedad adoptado; y,

f) Inscripción del instrumento, en copia del balance firmado, en los registros que correspondan por el tipo de sociedad, y por la naturaleza de los bienes que integran su patrimonio y sus gravámenes”.

La transformación es una indudable modificación de estatutos y por ello se exige el acuerdo por unanimidad que determina el artículo citado en el párrafo precedente. Es decir, la decisión favorable de la totalidad de los votos correspondientes a las participaciones sociales en que se divida el capital social, para poder proceder a la transformación pretendida.

En esos términos, queda claro que, de cumplir los requisitos y exigencias establecidos en la ley, es admisible la transformación de una S.R.L. a una S.A. La transformación se da por medio de la inscripción de la escritura pública. En otras palabras, mediante la inscripción de la modificación de estatutos de la sociedad originaria.

Se podría concluir entonces que, como efecto jurídico de esta transformación, la Sociedad de Responsabilidad Limitada dejó de existir como tal dentro de la esfera jurídica desde el momento mismo de la inscripción de esa transformación. Eso no significa que la persona jurídica en sí misma haya dejado de existir, pues esta no se ha disuelto. Una cosa es la transformación del tipo societario de una sociedad, y cosa distinta es la disolución, liquidación o extinción de una persona jurídica.

En el presente caso, la persona jurídica no ha dejado de existir, sino que pasó de ser una S.R.L. a ser una S.A.; por lo tanto, la sociedad deberá regirse de ahora en adelante por las disposiciones referentes a las sociedades anónimas.

La presente respuesta se complementará además con los siguientes puntos.

2. ¿Se podría decir que la sociedad, posterior a esa transformación, sigue teniendo la misma personalidad jurídica o es diferente?

Para poder responder a esta cuestión, corresponde aclarar previamente la implicancia de la personería jurídica de las sociedades. Persona jurídica se refiere por un amplio sector

de la doctrina, que el uso ha impuesto, a los sujetos de derechos y obligaciones que no son la persona natural o física; es decir, ni el hombre ni la mujer.

Vélez Sarsfield, pretendiendo justificar el calificativo, expresa que se los denomina personas jurídicas porque no existen sino con un fin jurídico, cosa rebatible sin dificultad; puesto que no es algo jurídico lo que las crea por lo general, sobre todo las privadas, sino una finalidad económica, política, cultural, deportiva o de otro género, que tiene que adoptar para su funcionamiento bajo ese ropaje jurídico.

De ahí que se hayan propuesto numerosas sustituciones para el tecnicismo: persona abstracta, artificial, civil, ficticia, incorporal, de existencia ideal, no física o moral, que se analizan brevemente en sus respectivos artículos, en cuanto al acierto o inconsistencia.²

Se divide a las personas jurídicas o de existencia ideal en dos grupos. Las de carácter público, que son: a) el Estado; b) las Municipalidades; c) la Iglesia Católica; d) los entes autárquicos, autónomos y los de economía mixta y demás entes de Derecho Público, que, conforme con la respectiva legislación, sean capaces de adquirir bienes y obligarse. Las de carácter privado son: e) las universidades; f) las asociaciones que tengan por objeto el bien común; g) las asociaciones inscriptas con capacidad restringida; h) las fundaciones; i) las sociedades anónimas y las cooperativas; y j) las demás sociedades reguladas en el Libro II del Código Civil Paraguayo.

La personería jurídica o personalidad jurídica es el reconocimiento a un ser humano, una organización, una empresa u otro tipo de entidad. Se traduce así en una persona física o jurídica para asumir una actividad o una obligación que produce una plena responsabilidad desde la mirada jurídica, tanto frente a sí mismo como respecto a otros.

Esta es la diferencia individual que constituye a cada persona y la distingue de otra. Jurídicamente, la personalidad o personería representa la aptitud para ser sujeto de derecho; la representación legal y basta para intervenir en un negocio o para comparecer en juicio.

Nuestra legislación positiva nacional dispone que las sociedades adquieran la personalidad jurídica desde su inscripción en el registro correspondiente. La falta de registro no anulará el contrato, pero la sociedad no adquirirá el dominio ni derechos reales sobre los bienes registrables aportados por los socios. No será oponible a tercero ninguna estipulación no registrada que se aparte del régimen establecido por este

² OSSORIO, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales. 1ª Edición Electrónica. Datascan, S.A. Guatemala, C.A.

Código, sea restringiendo los derechos de aquellos o los poderes conferidos a los administradores. (Artículo 967 Código Civil Paraguayo).

Dicho esto, se podría resaltar que la propia norma responde una vez más a la presente cuestión. Respecto de si sigue teniendo la misma personalidad jurídica o es diferente una sociedad transformada, el ya mencionado artículo 1.186 del Código Civil dispone “...adoptar otro de los tipos previstos, sin disolverse...”. Al reglar sobre la transformación de sociedades solo prevé la adopción de otro tipo de sociedad, no implica que sea una nueva. Es más, aclara que no se disuelve la sociedad transformada. Lo que ocurre es una simple modificación de estatutos que, como la ley autoriza, es solamente a fin de adoptar otro tipo de sociedad a una preexistente.

En esos términos, al hablar de la transformación de sociedades, el artículo 1.189 del Código Civil menciona “...estatutos modificados...”. Como es sabido, por cada modificación de estatutos de una sociedad corresponde su inscripción en los registros correspondientes, pero no por eso en cada modificación se constituye una nueva sociedad; sino que la misma asociación de personas (sociedad), por ejemplo, aumenta su capital social, cambia su objeto social o adopta otro tipo societario, e inscribe dicha modificación sin constituirse en una distinta a causa de ello.

En otro apartado del mismo artículo citado en el párrafo precedente, sigue diciendo que el “...cumplimiento de las formalidades del nuevo tipo de sociedad adoptado...”, dando a entender que lo nuevo es solamente el tipo societario en que se constituye la misma sociedad. Como ya se ha recalado anteriormente, al hablar de transformación de las sociedades la ley no impone la disolución de la sociedad a ser transformada, sino que la misma sociedad, teniendo un tipo societario en particular, pasa a erigirse en otra tipología mediante la transformación.

Se vuelve a aclarar que solo es un nuevo tipo de sociedad que se adopta. No implica la constitución de una nueva sociedad.

Ahondando más en el presente planteamiento, podemos realizar un cotejo y establecer las diferencias con la figura de la fusión de sociedades, que se encuentra también legislada en nuestro derecho positivo.

El artículo 1.192 del Código Civil reza “...Mediante la fusión, dos o más sociedades se disuelven sin liquidarse, para constituir una nueva, o una de ellas absorbe a otra u otras que se disuelven sin liquidarse...”.

Igualmente, el artículo 1194 del mismo cuerpo legal impone “Cuando la fusión se produce por disolución de sociedades se constituirá la nueva conforme a las normas que correspondan. En caso de absorción, es suficiente el cumplimiento de las normas atinentes a la reforma estatutaria realizada para el cumplimiento del acto. Los representantes de la sociedad creada o absorbente representarán necesariamente a las disueltas, con la responsabilidad de los liquidadores y sin perjuicio de la propia. El órgano de administración de la sociedad disuelta quedará suspendido en su ejercicio hasta el momento de la constitución definitiva de la sociedad nueva o de la ejecución de la absorción.”

Como se puede notar, muy distinto es el caso de las fusiones, en comparación a las transformaciones de sociedades. En las primeras, la norma dispone expresa y claramente que las sociedades fusionadas se disuelven para dar lugar a la creación y constitución legal de una nueva sociedad. Se da la disolución de las sociedades anteriores, para ver nacer a una nueva y distinta de las primeras.

La norma es específica para el caso de la fusión, pues habla de disolución de sociedades para constituir una nueva. El término de “nueva sociedad” utilizada en las disposiciones legales transcriptas más arriba, es entendida como tal. Distinta e independiente de las sociedades fusionadas, pues aclara que debe ser instituida conforme el procedimiento de constitución que corresponda según cual sea la sociedad que se encuentra en formación. Se considera una nueva constitución como cualquier otra, por lo que se deberán observar los requisitos necesarios para la generalidad de la constitución de sociedades.

Aclarado todo esto, es posible concluir entonces que para el caso de las transformaciones de sociedades, la persona jurídica permanece invariable, pues ella ha nacido con la inscripción de su constitución en la Dirección General de los Registros Públicos, como Sociedad de Responsabilidad Limitada. La modificación estatutaria, que implica la transformación a Sociedad Anónima, solo debe pasar por el proceso de inscripción, como cualquier otra modificación de estatutos³, en la que, repetimos, no requiere volver a constituir a la sociedad como una nueva, sino que solamente se registra la modificación de la misma persona jurídica.

³ Art. 345 Código Organización Judicial: Se inscribirán en el Registro de las Personas Jurídicas y Asociaciones: a) el acto constitutivo y los estatutos de las personas jurídicas de derecho privado debidamente aprobados en la forma establecida por el Código Civil, y las modificaciones de estos estatutos; b) los estatutos de las personas jurídicas de derecho privado del extranjero que hayan sido autorizados para funcionar en la República; y, c) la liquidación de las entidades mencionadas en los incisos anteriores.

3. ¿Las obligaciones y compromisos asumidos por la sociedad original S.R.L., persisten posterior a la transformación?

Los efectos de la transformación de sociedades también se encuentran específicamente establecidos en el Código Civil Paraguayo, que en los artículos a continuación transcritos dicen:

Artículo 1.187: “La transformación de una sociedad no libera a los socios de responsabilidad ilimitada, de su responsabilidad personal por las obligaciones sociales anteriores a la inscripción del acta de transformación en el registro, si no resulta que los acreedores sociales han dado su consentimiento para la transformación.

Este consentimiento se presume si los acreedores a quienes la decisión de transformación haya sido comunicada en forma auténtica, no ha negado expresamente su conformidad, dentro del término de treinta días de recibida la comunicación.

Esta debe advertir que el silencio será considerado como conformidad con la transformación”.

Artículo 1.188: “Si en razón de la transformación existen socios que asumen responsabilidad ilimitada, ésta se extiende a las obligaciones sociales preexistentes”.

Los derechos y obligaciones existentes en la sociedad a ser transformada subsisten para el nuevo tipo societario. Significa que todos aquellos derechos de los que gozaba y las obligaciones que debía cumplir la Sociedad de Responsabilidad Limitada, deben ser íntegramente observados y cumplidos por la Sociedad Anónima.

Por ejemplo, el derecho de propiedad con el que contaba la S.R.L., automáticamente pasa a ser de la S.A. En el instrumento de transformación, debidamente inscripto en los registros correspondientes, constan todos los bienes que son de propiedad de la S.R.L. que, por el acto de esa transformación de sociedad, pasan a ser ahora de propiedad de la S.A., pues, como se ha desarrollado en el punto anterior, constituyen la misma persona jurídica, solo que con un tipo societario distinto al originariamente constituido.

Por lo tanto no se requiere de ninguna otra modificación o actuación aparte. El mismo instrumento constituye el respaldo legal de que todo lo que se encontraba en propiedad de la Sociedad de Responsabilidad Limitada es de la Sociedad Anónima a partir de la referida transformación, que surte efecto contra terceros desde su inscripción correspondiente.

Así también, en cuanto a los efectos respecto de las obligaciones de estas sociedades, tenemos que las nuevas responsabilidades ilimitadas adquiridas por los socios de la Sociedad Anónima se extienden también a las obligaciones sociales que tenía con la Sociedad de Responsabilidad Limitada. Es decir, *ministerio legis* persisten bajo responsabilidad de la S.A. todas aquellas obligaciones y compromisos que tenía la S.R.L., pues la persona jurídica no ha dejado de existir, sino que solamente se constituye en un tipo societario distinto al originalmente creado y constituido.

4. ¿Qué es la transformación del tipo social?

La respuesta a este planteamiento ha sido desarrollada en gran medida en el punto 2 del presente artículo; no obstante, corresponde realizar las siguientes consideraciones.

La Constitución de 1992 protege el derecho de asociación, así como la libertad de asociación lícita de personas. Esta puede ser entendida como un conjunto de asociados reunidos para un mismo fin, o como una persona jurídica por ellos formada.

De entre las asociaciones existentes en el Paraguay, en mayor medida, se encuentra a las sociedades. Dentro de un concepto civil, la sociedad es el contrato por el cual dos o más personas se obligan mutuamente con una prestación de dar o de hacer, con el fin de obtener alguna utilidad apreciable en dinero, la que dividirán entre ellos en la proporción de sus respectivos aportes o de lo que hubieren pactado.

En nuestra legislación nacional se admiten varios tipos sociales en que pueden constituirse las sociedades o asociaciones de personas, entre ellas las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada, así como las sociedades simples, sociedad colectiva, sociedades en comandita simple, sociedades en comandita por acciones, etc.

Todos estos tipos sociales admitidos por nuestro Código Civil podrían ser adoptados para la constitución de una sociedad. Cada uno de ellos tiene disposiciones legales específicas que las rigen en cuanto a su formación, constitución, y actuaciones en general.

Ahora bien, tomando en cuenta el objeto de análisis del presente material, se podría entender que la transformación de estos tipos sociales es reconocida y aceptada por la ley, según se lee del artículo 1186 del Código Civil que repetimos: *“Cualquier sociedad puede adoptar otro de los tipos previstos, sin disolverse ni afectar los derechos y obligaciones existentes...”*.

En esos términos, como ya se ha señalado anteriormente, esa transformación de tipo social constituye una modificación del estatuto de la sociedad, por adoptar un nuevo tipo societario. Ello no significa que se constituya una nueva sociedad, como sería en el caso de la fusión de sociedades en que las fusionadas se disuelven (o al menos una de ellas en virtud de la absorción) para dar lugar a la constitución de una nueva sociedad. Para el caso de la transformación de sociedades, según lo ya extensamente detallado, no se requiere de una nueva constitución, pues ha quedado claro que la misma sociedad sufre tan solo una modificación de sus estatutos.

Pues, de haberse constituido inicialmente en una Sociedad de Responsabilidad Limitada, en cumplimiento de los términos exigidos por la ley, ha decidido transformar su tipo social y por ende ha tenido que proceder a modificar sus estatutos sociales, para pasar a ser de ahora en más una Sociedad Anónima. Esta modificación estatutaria, en la que se consigna la transformación del tipo societario, debe ser inscripta en los registros correspondientes como toda otra modificación estatutaria.

5. ¿Cuáles son los elementos que permanecen invariables? y ¿Cuáles son los elementos que se alteran una vez procedida la transformación del tipo social?

En esta cuestión son atendibles por un lado los efectos invariables de la transformación de la sociedad, y por el otro, los elementos que se alteran a causa de ella.

En cierta medida, este punto ha sido aclarado en la respuesta al 3er planteamiento realizado más arriba. En ese apartado se ha desarrollado el efecto de la transformación del tipo social, en cuanto a lo que permanece invariable.

Es decir, se entiende que los derechos y obligaciones de la sociedad a ser transformada persisten para la sociedad transformada. Aplicado al caso de análisis, sería que los derechos y obligaciones de la S.R.L. subsisten para la S.A.

Así lo dispone el Código Civil Paraguayo, que dice: *“Si en razón de la transformación existen socios que asumen responsabilidad ilimitada, ésta se extiende a las obligaciones sociales preexistentes”*.

En ese contexto, los socios adquieren responsabilidad ilimitada en razón de la transformación a Sociedad Anónima, pero ello no implica que puedan desconocer o que se extingan las obligaciones preexistentes para ellos. La organización de las responsabilidades en ese sentido, se encuentran también regladas en la misma norma, que en su artículo 1.177 en la Sección VI de las Sociedades de Responsabilidad Limitada

dice: “El cambio de objeto, transformación, fusión y toda otra modificación que imponga mayor responsabilidad a los socios, deberá resolverse por unanimidad de votos. Cualquier otra deliberación social se decidirá por mayoría de capital.”

Se sostiene entonces la interpretación de que los socios deben hacerse responsables por el cumplimiento de las obligaciones de la sociedad, y que por motivos de cualquier modificación o transformación, como es el presente caso, no pueden desatenderse ni mucho menos desconocerse. La ley establece los mecanismos de los que dispone la sociedad para poder cumplir las responsabilidades de los socios.

En este punto, conviene tener en cuenta también, entre otras cosas, que:

1. Denominación: La denominación de la S.A. podrá seguir siendo la misma y, por ello, no se exige su modificación, a más de lo que naturalmente al final de la denominación constará la palabra “Sociedad Anónima” o “SA”.
2. Objeto y domicilio: El domicilio no varía por el hecho de la transformación. Si se desea modificar, ampliar o sustituir el objeto, corresponde hacerlo como una modificación estatutaria independiente.
3. Duración: La duración de la sociedad que se transforma será la misma, si se expresó; empero, en caso de que los estatutos de la S.R.L. nada dijeron, se aplicará lo dispuesto en el Código Civil para las S.A.
4. RUC: En cuanto a la obligación de inscripción en el Registro Único del Contribuyente (RUC), la Ley 1352/88, en su artículo 1° dice: “Establécese el Registro Único de Contribuyentes en el cual deberán inscribirse obligatoriamente:
a) Las personas físicas y jurídicas sujetas de las obligaciones tributarias establecidas en las disposiciones legales cuya administración y recaudación estén a cargo del Ministerio de Hacienda;...”.

Más adelante, el artículo 12 reza: “Los incriptos en el Registro deberán dar aviso a la Dirección dentro de los treinta días contados a partir de la fecha en que ocurra, de lo siguiente: a) Cambio de razón social; b) *Cambio de domicilio*; c) *Traspaso de negocio*; d) *Suspensión temporal de actividades*; e) *Cesación de actividades*; y f) *Disolución y liquidación de sociedades*”. (Subrayado y en negrita son nuestros)”.

En estos términos, queda claro que la modificación de la razón social⁴ o tipo social de una sociedad, así como cualquier otra, debe ser comunicada a la autoridad competente.

⁴ Razón social: Denominación de las sociedades con responsabilidad solidaria de los socios, formada por el nombre de uno o más de éstos, con el agregado “y compañía” u otro que indique la naturaleza societaria del ente así designado. (Ossorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales. 1ª Edición Electrónica. Datascan, S.A. Guatemala, C.A.)

La transformación del tipo social es lo mismo que la modificación de la razón social. Por ende, una vez registrada dicha modificación en los registros públicos correspondientes, también deberá procederse a la comunicación a la Administración Tributaria. Dicha comunicación no implica que la firma contribuyente obtenga un nuevo identificador RUC, sino que más bien es considerada una especie de actualización de datos a los efectos de la ley.

Eso se desprende de la lectura de la reglamentación de la referida ley, resolución N° 1551/06 por la cual se reglamenta diversos aspectos relativos al Registro Único de Contribuyentes (RUC), que en su artículo 14 dice: *“Para la Actualización de Datos en el RUC, se requerirá la presentación de un formulario oficial. En el caso de personas jurídicas, se requerirá además fotocopia de la escritura o documento donde conste el cambio solicitado, ya sea de naturaleza, representante legal, cambio de socios, cesión de cuotas, o fusión por absorción de sociedades”*.

En esos mismos términos, la resolución general N° 77/16 por la cual se reglamenta la inscripción y actualización de datos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC) y se implementa el registro de datos biométricos, impone en el artículo 6° que *“Los contribuyentes y responsables deberán actualizar los datos consignados en el Registro Único de Contribuyentes, dentro de los 30 (treinta) días hábiles siguientes a la fecha en que haya ocurrido cualquier modificación de los datos declarados en el mismo, debiendo para el efecto adjuntar los documentos que correspondan según el caso, de acuerdo a lo establecido en el Anexo 2 “Documentos Requeridos para la Actualización de Datos del RUC” de la presente Resolución. La SET podrá requerir periódicamente y cuanto menos una vez al año, a través del Buzón Electrónico Tributario “Marandu”, la convalidación o la actualización de los datos declarados en el RUC”*.

Resulta oportuno mencionar que el citado Anexo 2, establece específicamente para el caso de marras que, la modificación del tipo de sociedad implica la actualización mediante la presentación de la *“Modificación de la escritura de constitución inscrita en la Dirección General de los Registros Públicos”*.

En resumen, el RUC de la Sociedad de Responsabilidad Limitada sigue siendo la misma para la Sociedad Anónima transformada; pues la persona jurídica o contribuyente en cuestión sigue siendo el mismo. Sin embargo, no debe desconocerse la obligación de actualizar los datos del contribuyente, a partir de las modificaciones acontecidas en la sociedad; en este caso, en cuanto a la naturaleza o tipo societario, a partir de la transformación de la sociedad.

Ahora bien, con respecto a los derechos y obligaciones que se alteran a causa de esa transformación ocurrida para la sociedad, resulta de una simple interpretación que al dejar de ser una Sociedad de Responsabilidad Limitada, para pasar a ser una Sociedad Anónima, esta debe regirse por las normas que le correspondan.

Cabe mencionar entre otras cosas, por ejemplo, cuanto sigue:

1. **Capital:** Las S.A. representan su capital social por acciones, a diferencia de las S.R.L. quienes la representan con cuotas sociales. En esos términos, la sociedad transformada deberá expresar su capital social en acciones y no más en cuota social. Resulta prudente acotar también que, cuando una sociedad de responsabilidad limitada amplía su capital y simultáneamente se transforma en anónima, necesariamente deberá suscribir por entero el capital social emitido, tal como lo dispone la ley para las sociedades anónimas.
2. **Órganos:** En este caso también, existirá una variación sobre la administración y representación de la sociedad, atendiendo la diferencia que la propia norma hace y aplica para cada caso.

Si bien se citan algunos de los supuestos que pudieran presentarse como variaciones o alteraciones a partir de la transformación del tipo societario, en general podemos resumir que estas se dan porque, para cada tipo de sociedad existen reglas específicas y particularmente aplicables. Entonces, los derechos y obligaciones *per se* de una S.R.L. ya no podrán ser aplicadas en adelante para la S.A. a la que ha sido transformada. Esta última deberá atender las disposiciones legales establecidas especialmente para las sociedades anónimas.

6. Al haber un cambio en el tipo social, ¿opera también un cambio del ente comercial como tal?

Una cosa es la transformación del tipo societario, pero muy distinto es la transferencia de los establecimientos comerciales, o entes comerciales como refiere el planteamiento. Para cada situación, el Código Civil prevé disposiciones distintas.

En el caso de la modificación o transformación del tipo social, ya se ha desarrollarlo *in extenso* más arriba; mientras que para el caso de la transferencia del establecimiento comercial, cabe realizar las siguientes consideraciones:

El Código Civil Paraguayo, en el (varias veces repetido) artículo 1.186, última parte, dice “...*No son aplicables a la transformación de las sociedades las disposiciones sobre*

transferencia de establecimientos mercantiles”. Esto da lugar a la interpretación de que ambas situaciones no pueden ser consideradas similares, sino que constituyen escenarios distintos que deben ser regulados como tal.

Se define establecimiento de comercio como el conjunto de bienes utilizados por el comerciante para desplegar su actividad comercial. La misma persona, física o jurídica, puede tener varios establecimientos de comercio y, a su vez, un solo establecimiento puede pertenecer a varias personas y destinarse el desarrollo de varias actividades comerciales.

En ese sentido, nos remitimos a lo impuesto por la Ley N° 1034/83 Del Comerciante, que en su Título V, de la transferencia de los establecimientos comerciales, regula específicamente esa situación.

1. Artículo 112: Son elementos constitutivos de un establecimiento comercial, las instalaciones, existencias de mercaderías, nombre y enseña comercial, derecho al local, patentes de invención, marcas de productos y servicios, dibujos y modelos industriales, menciones honoríficas y todos los demás derechos derivados de la propiedad comercial o industrial.

2. Artículo 113: Toda transferencia de un establecimiento comercial por acto privado o en remate público, deberá ser anunciada con veinte días de anticipación en dos diarios de gran circulación por cinco veces alternadas durante diez días. Las publicaciones indicarán la denominación, clase y ubicación del establecimiento, nombre y domicilio del vendedor y del comprador, y los del rematador o del escribano, en su caso.

3. Artículo 118: Publicados los avisos y transcurridos los diez días de la última publicación sin que se haya deducido oposición, podrá otorgarse válidamente el documento de transferencia. También podrá hacerse en el caso del Artículo anterior. Para que la transferencia surta efecto respecto de terceros debe celebrarse por escrito e inscribirse en el Registro Público de Comercio. Ahora bien, el hecho de que la persona jurídica que posee un establecimiento comercial haya sufrido una transformación en su tipo social, no implica necesariamente un cambio para dicho ente. O sea, la sociedad puede modificar su razón social pero no por ello cambia o impacta precisamente con el establecimiento comercial que lo compone. En resumen, la transformación de la razón social o tipo social no implica que el establecimiento comercial en sí mismo se vea afectado. Para poder proceder a transferir o modificar el ente comercial, se

deberán seguir las reglas específicamente dispuestas para ese caso, que ha sido desarrollado más arriba.

7. ¿Qué elementos se considerarían para concluir / analizar, si posterior a la transformación, la S.A. sigue o no siendo la misma empresa que la S.R.L.?

En definitiva, el cambio de tipo societario de una sociedad, es una simple reforma estatutaria que no tiene efecto alguno en las obligaciones y derechos que se tengan. Equivocadamente se podría considerar que el hecho de cambiar el tipo social a la empresa tendría efectos legales sobre los derechos adquiridos, y principalmente sobre las obligaciones contraídas. Es decir, las obligaciones preexistentes deben ser cumplidas a pesar de la transformación de sociedad operada.

El cambio de tipo o razón social se debe hacer mediante una reforma estatutaria, lo que implica modificar el registro de personas y el mercantil, de suerte que no habrá una persona jurídica nueva, sino una antigua que ha cambiado, que se ha modificado, pero que sigue siendo la misma. En los registros mencionados habrá constancia de ello.

En palabras simples, la persona jurídica no ha desaparecido, no deja de existir, no se disuelve; lo que si cambia, por efecto de la transformación, es el tipo social o tipo societario adoptado en un principio por esa persona jurídica. La misma persona que ha nacido como una Sociedad de Responsabilidad Limitada, sin disolverse, se transforma a una Sociedad Anónima. Si bien es una nueva sociedad, lo nuevo es solo el tipo social o razón social, no es una nueva persona; sigue siendo la misma persona jurídica que ha sufrido una modificación de sus estatutos sociales.

Se puede llegar fácilmente a esta conclusión, según se desprende de la lectura del presente artículo, por la sola interpretación de la propia legislación. El Código Civil Paraguayo es claro al disponer sobre las transformaciones de sociedades, a diferencia de lo que se establece para la fusión de las mismas. Así, en concordancia, las distintas leyes mencionadas, como son la Ley N° 879/81 “Código de Organización Judicial”; la Ley N.º 1034/83 “Del Comerciante”; la Ley N.º 1352/88 “Que Establece El Registro Único De Contribuyentes”, y sus reglamentaciones; llevan a la misma conclusión.

DERECHO EMPRESARIAL

Las sociedades, el capital y el patrimonio societario.

Fernando Andrés Beconi Ortiz.⁵

INTRODUCCIÓN

El derecho empresarial se halla caracterizado por el uso de estructuras jurídicas complejas, normalmente fundadas sobre dos principales tipos societarios muy globalizados, los cuales son las sociedades anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada. Independientemente de que pueda haber sutiles diferencias legislativas en cada país del mundo, generalmente siempre tienen características similares que les permiten hallar coincidencias operativas internacionales.

Por ello, hemos considerado interesante abordar el tema de la responsabilidad de las empresas ante ciertas circunstancias que en el día a día se van produciendo en el giro de los negocios, tanto locales como transnacionales, y que comprometen el patrimonio, la conducta y la credibilidad de las empresas; así como de las garantías que ofrece la legislación que establece el funcionamiento de las sociedades empresariales.

Este trabajo se divide en dos partes principales. La primera trata el tema del patrimonio y la solvencia de las sociedades. La segunda aborda el tema de la responsabilidad de los representantes, así como de la sociedad por los actos ejecutados por sus órganos de gobierno.

⁵ 1) Doctor en Ciencias Jurídicas, con calificación “cum laude”, por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Asunción. 2) Abogado, egresado de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Asunción, con promedio distinguido. 3) Notario y escribano público, egresado de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Asunción, con promedio distinguido. 4) Posgrado en Didáctica Universitaria y Asesoría Pedagógica, egresado de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Asunción, con calificación sobresaliente. 5) Recibió la condecoración de “Caballero de la Orden del Mérito de la República Italiana”, concedido por el presidente de la República de Italia, S.E. Don Giorgio Napolitano. 6) Asesor de la embajada de Italia en el Paraguay. 7) Ex asesor del Banco Central del Paraguay. 8) Ex asesor Ad Honorem de la Honorable Cámara de Senadores del Paraguay. 9) Representante del Paraguay ante la Uncitral (Naciones Unidas). 10) Representante de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Asunción ante la Unidroit. 11) Ex presidente de Kiwanis International. Capítulo Paraguay. 12) Profesor de posgrado en el curso de Maestría en Ciencias Jurídicas en el área de Derecho Civil y Comercial. 13) Profesor de las asignaturas Derecho Mercantil I y II, Derecho Civil Obligaciones. 14) Integra tribunales examinadores de tesis de maestría y doctorado en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Asunción. 15) Profesor visitante de grado y posgrado ante las Facultades de Derecho de la Universidad de Granada (España), Universidad de Bolonia y de Trento (Italia), Universidad de Buenos Aires (Argentina), Río de Janeiro (Brasil). 16) Profesor en el Instituto de Altos Estudios Estratégicos. Ministerio De Defensa Nacional. 17) Ha publicado obras sobre derecho Civil y Derecho Mercantil en el Paraguay y en el exterior, así como artículos jurídicos en diversos diarios. 18) Organizador, expositor y participante en diversos seminarios, conferencias, talleres y paneles nacionales e internacionales sobre Derecho Civil y Derecho Mercantil. 19) Miembro activo de varias cámaras de comercio americanas y europeas, miembro del Instituto de Derecho Bancario y Societario y del Instituto de Derecho y Economía. Vicepresidente del Instituto Iberoamericano de Derecho Marítimo.

PRIMERA PARTE. La crisis y el patrimonio. Sociedad que opera en insolvencia e irresponsabilidad de sus administradores.

1- Capacidad societaria e infracapitalización.

El patrimonio de la sociedad debe ser suficientemente capaz de soportar las obligaciones que el giro de la sociedad trae aparejado.

La ley en nuestro país no contempla un valor mínimo para la constitución y nacimiento de una sociedad en general, salvo el caso de las sociedades con objeto específico y que, por la naturaleza de sus negocios, requieran sumas determinadas de capital social.

Así tenemos el caso de las entidades bancarias y financieras, que para poder obtener su respectiva licencia concedida por el Banco Central del Paraguay (BCP), deben contar con un capital mínimo aproximado de USD 10.000.000 y USD 5.000.000 respectivamente, así como el caso de las demás entidades fiscalizadas por la banca matriz y que desarrollan sus negocios en torno al mundo financiero. Entre ellas, tenemos a las casas de cambio; a los almacenes de depósito, los cuales emiten títulos de crédito negociables (representativos de la propiedad de bienes depositados); así como a las empresas fiduciarias, que para su constitución deben contar con el capital mínimo de una entidad financiera. Eventualmente, estas últimas o los bancos pueden desarrollar negocios fiduciarios, gracias a su estructura y solvencia.

Además del caso de las empresas de seguridad privada y las transportadoras de caudales, que, por el tipo de giro y riesgo creado, requieren un capital singularmente elevado para obtener la licencia correspondiente.

Y también podemos citar a las empresas industriales, que para acogerse a determinados beneficios fiscales deben efectuar inversiones de un valor elevado.

Más allá de los casos señalados, se puede colegir que la finalidad de la ley es la tutela de los intereses del acreedor contratante, o eventualmente del acreedor que se ha constituido en tal por un vínculo extracontractual; y por supuesto, que se ha producido en forma ajena a la intención de las partes.

Si bien es cierto que se han desarrollado diversas investigaciones sobre la eventual responsabilidad por la infracapitalización de una sociedad, es más razonable hablar de una infrapatrimonialización de la misma, puesto que al establecerse como norma la ausencia de un valor mínimo de capital social, para la generalidad de las actividades empresariales; sucede que el aporte de socios para la futura capitalización, así como la

obtención de préstamos, inversiones por medio de la emisión de bonos (ya sea en el mercado de capitales o en forma privada), permiten que la sociedad cuente con los recursos necesarios para el desarrollo de sus negocios, que pueden requerir capitales muy por encima del capital social establecido.

En consecuencia, la generalidad de los casos de concursos de acreedores o eventuales quiebras de empresas, nos lleva a encontrarnos con un patrimonio, independientemente al valor del capital, muy por debajo de las cantidades exigidas por el grupo de acreedores. Debe presumirse, salvo prueba en contrario que aporte el deudor, que ha sido producto de una irresponsable asunción de deudas efectuadas por el deudor. Esta circunstancia trae aparejada una cantidad de responsabilidades no solo civiles, sino también penales. No está de más referirnos a un delito establecido en el Artículo 178 del Código Penal, que nos habla de la Conducta conducente a la quiebra. Dice en su primer apartado: 1º El que: 1. “fundara o ampliara una empresa con una base de capital claramente insuficiente, según las exigencias de una administración económica prudente, y teniendo en cuenta, especialmente, la finalidad de la empresa y de los medios necesarios para el logro de ella; estableciéndose con una claridad absolutamente complementaria a la cuestión societaria propiamente dicha, que la cantidad de capital aportado a la sociedad es un elemento extraordinariamente importante para los efectos de la cobertura de las responsabilidades asumibles por la sociedad. No puede por ende desconocerse la obligación que tienen los socios de incorporar el flujo de capital suficiente, independientemente al instituto del “capital social” para el ejercicio de la actividad comercial. Es por ello que traemos a colación la normativa penal, de la cual emerge una condición que en materia civil y mercantil no se halla tan claramente expuesta”.

Continúa el referido artículo estableciendo que, quien:

“2. adquiriera a crédito mercancías o valores, y vendiera, removiera o cediera estos mismos o las cosas fabricadas con ellos, considerablemente por debajo de su valor; o

3. obligado por ley a llevar libros de comercio, administrara una empresa sin procurarse mediante su correcto llevado u otros medios, el conocimiento sobre su estado patrimonial real, será castigado con pena privativa de libertad de hasta cinco años o con multa”.

2º El hecho es punible solamente cuando:

“1. el autor o la empresa fundada o ampliada por él, haya caído en cesación de pago o cuando se haya declarado la quiebra; estableciéndose aquí la “conditio sine qua non” de

que para la configuración del ilícito debe producirse el cese del cumplimiento de las obligaciones del deudor”.

También el artículo 179 del Código Penal, nos habla de la Conducta indebida en situaciones de crisis, estableciéndose que:

“1º El que en caso de insolvencia o iliquidez inminente o acontecida:

1. gastara o se obligara a pagar sumas exageradas mediante negocios a pérdida o especulativos, juegos o apuestas, o negocios de diferencia respecto a mercancías o valores;
2. disminuyera su patrimonio mediante otros negocios jurídicos respecto a la parte que, en caso de declaración de quiebra, pertenecería a la masa;
3. removiera u ocultara partes de su patrimonio que, en caso de quiebra pertenecería a la masa;
4. simulara derechos de otros o reconociere derechos simulados;
5. antes del término del plazo legal para la guarda removiera, ocultara, destruyera o dañara libros u otros papeles de comercio que un comerciante legalmente debe llevar o guardar;
6. en contra de la ley,
 - a) elaborara o modificara balances de tal manera que esto dificulte conocer su estado patrimonial real; u
 - b) omitiera elaborar el balance de su patrimonio o el inventario en el plazo establecido.
7. en el tráfico mercantil utilizara resúmenes falsos o distorsionados del estado real de sus negocios o patrimonio, será castigado con pena privativa de libertad de hasta cinco años o con multa.

2º El que en los casos del inciso 1º:

1. negligentemente desconociera su insolvencia o iliquidez inminente o acontecida; o
2. realizara con negligencia grave las conductas descritas en los numerales 1, 2 o 7, será castigado con pena privativa de libertad de hasta dos años o con multa.

3º En estos casos, se aplicará también lo dispuesto en el inciso 2º del artículo 178.

Artículo 180.- Casos graves 1º Cuando en los casos del artículo 178 inciso 1º, el autor:

1. actuará con la intención de enriquecerse; o

2. a sabiendas, pusiera a muchas personas en peligro de indigencia o de pérdida de los valores patrimoniales que le haya confiado, la pena privativa de libertad podrá ser aumentada hasta diez años”.

2- Capital insuficiente

En el derecho positivo paraguayo, el socio debe suscribir por entero el capital social, por tanto la posterior integración, que en el caso de las sociedades cerradas no tiene un tiempo legalmente establecido, y en el caso de las sociedades abiertas cuenta con un determinado plazo; nos trae una problemática en el primero de los citados (sociedades cerradas). A la hora de acceder a los activos de las sociedades, en muchos casos nos hace encontrar con un patrimonio, que en el mejor escenario es insuficiente. De lo contrario, es totalmente inexistente.

En estas condiciones el capital suscrito, conforme a nuestra ley, en su totalidad nos genera la garantía de contar con la responsabilidad solidaria e ilimitada de los suscribientes, en contra de cuyo patrimonio pueden ejercerse los reclamos correspondientes. Ahora bien, la cuestión puede ir complicándose cuando se han transferido acciones (o derechos sobre estas), que permitirían identificar una cadena de aportantes de capital que se han relacionado desde el inicio de la constitución de la sociedad, y hasta el momento de producirse el reclamo por parte del acreedor.

Si a esto agregamos la capacidad de las personas jurídicas, tanto nacionales como extranjeras, de constituir sociedades en el Paraguay, la complejidad se eleva en forma exponencial, puesto que la capacidad patrimonial de las mismas (principalmente en el caso de las sociedades extranjeras) no es generalmente trazable con facilidad. Las mismas normalmente desarrollan diversas actividades mercantiles en más de dos países, con la composición de activos y pasivos, no siempre identificados en forma clara en una determinada contabilidad o en un determinado balance; siendo necesario en un mundo ideal, la consolidación de la totalidad de activos y pasivos de una empresa transnacional en un sólo balance.

El capital constituye el patrimonio fundacional de una sociedad para permitirle el cumplimiento del objeto social. La noción de infracapitalización está todavía sometida a discusión por su dificultosa apreciación en un sistema jurídico de sociedades de capital fijo. Una sociedad puede estar operando con el capital estatutario previsto y, no obstante,

estar en insolvencia, por no tener un patrimonio o las disponibilidades patrimoniales para atender las obligaciones exigibles.

Lo sustancial es que la sociedad se encuentre debidamente patrimonializada para regular su funcionamiento y para cumplir con el objeto social, y no caer en la causal sustancial de disolución como es la imposibilidad sobreviniente de lograrlo. Estando ese precepto íntimamente ligado a la infracapitalización sustancial, lo importante no es el capital social, sino el patrimonio social (conjunto de derechos y obligaciones) para lograr la empresa.

3- La problemática del capital social y la responsabilidad limitada

La responsabilidad de los socios en los casos de infracapitalización se asienta sobre dos pilares fundamentales, cuales son:

1. El tratamiento de la responsabilidad limitada como una prerrogativa que requiere, por así decirlo, de una garantía o contravalor. O cuanto menos que genera responsabilidades por su "abuso".

Cabe decir que la limitación de la responsabilidad debe corresponderse con un capital social adecuado, sin que baste el régimen de publicidad para la protección de terceros.

2. La exigibilidad de una relación entre el capital social (los "medios propios", entendidos como patrimonio neto) y el objeto social (la actividad concretamente realizada por la sociedad).

Existe una premisa importante que debe ser destacada: la limitación en la responsabilidad de los socios en los tipos societarios, llamados "de capital", es una característica propia (más precisamente típica, valga la redundancia) de estos, que reconoce su origen en la voluntad del legislador, motivo por el cual la ampliación de esta responsabilidad por cualquier medio (sea por vía de la extensión de responsabilidad, solidaridad o inoponibilidad de la persona jurídica a determinados terceros) reviste un carácter excepcional.

Esto nos lleva a decir que tales responsabilidades solo pueden establecerse, en líneas generales, en protección de principios jurídicos de mayor importancia que aquel tenido en cuenta por el legislador (en el curso de los últimos siglos) para limitar la responsabilidad de los socios.

La necesidad de un capital congruente o, al menos, no manifiestamente inadecuado (como contrapeso de la responsabilidad limitada de los socios en las sociedades de

capital) para conseguir el objeto social o realizar la actividad efectivamente desarrollada por la sociedad, fue una preocupación constante del legislador en la historia.

4- Infracapitalización

Se introduce la noción de infracapitalización material, sustancial o funcional, vinculadas a las obligaciones de los administradores sociales para continuar o disolver la sociedad. La sociedad responde con todo su patrimonio y este se acrecienta o disminuye de acuerdo con el éxito o no éxito de la actividad empresarial.

5- La responsabilidad de los administradores

Sobre la responsabilidad de los administradores de sociedades en insolvencia, eventualmente del o de los controlantes, ensayamos una posición: El administrador societario que contrata en estado de cesación de pagos con terceros, obteniendo una prestación que incorpora al patrimonio social en plena conciencia de que ésta no podrá cumplir sus obligaciones, actúa dolosamente y por lo tanto asume responsabilidad. Esta es nuestra opinión, que reiteramos para dar un nuevo avance en torno a la actividad societaria en insolvencia.

En la mayoría de los supuestos, una situación concursal implica una infracapitalización material o subcapitalización que, si ha sido advertida, configura una situación de dolo civil que autorizaría una acción individual de responsabilidad contra los administradores que siguieron operando en estado de cesación de pagos, por los acreedores sociales, posteriores a esa situación.

En esa situación se acredita la autoría de actos u omisiones, imputables a administradores societarios en conducta antijurídica, pues tienden a enriquecer sin causa a la sociedad, lesionando derechos de los acreedores.

6- Actividad ilícita y concurso de la sociedad

Si una sociedad actúa prolongadamente en insolvencia, con conocimiento de los administradores o que debió ser conocida por estos, quedaría atrapada por la sanción por actividad ilícita y el uso anti funcional de esa persona jurídica podría expandirse a todos los socios, imponiendo que solo se liberen quienes acrediten buena fe.

7- La responsabilidad en la quiebra

Analizando la crisis de las sociedades, se puede advertir dos etapas de producción de daños, vinculado a la responsabilidad de administradores y también de socios:

- a) El generado por actuar en cesación de pagos, entendiendo que la mera presentación tempestiva en concurso no genera responsabilidad por vincularse a un riesgo empresario.
- b) El generado a los acreedores en virtud del acuerdo que se gesta e impone, cuando a través de este se enriquece a los socios o accionistas.

La contratación, a sabiendas de perjudicar al tercero por el estado patrimonial de la sociedad que se representa, implica dolo.

8- Acción individual de responsabilidad

Llegamos así a un punto central: ¿Será responsable el administrador si la sociedad es patrimonialmente inepta para el cumplimiento del objeto social?, ¿Deberá someter la situación a consideración de los socios? La sociedad es un sujeto de derecho (persona jurídica) que el sistema jurídico entrega, como técnica de organización, para que los fundadores de una empresa puedan generar un centro de imputación autogestante y con responsabilidad limitada. Esa funcionalidad es el bien jurídico tutelado por el sistema societario, que otorga a la autonomía de la voluntad la capacidad jurídica de gestar personas jurídicas. Se ha venido gestando la tutela de los acreedores no informados a través de la información, perfilando claramente lo que son las obligaciones de los administradores.

Los administradores societarios deben asumir su rol en la funcionalidad societaria, bajo riesgo de generar algún daño. No se pretende ampliar la responsabilidad de los administradores societarios en cuanto al riesgo empresario, pero podrá imputárseles responsabilidad si no aseguran la autosuficiencia de la sociedad. Generando, a partir de su patrimonio y el plan o directriz de desarrollo de sus actividades, los medios para su manutención económica; o la viabilidad de la empresa. La empresa viable es la única que merece conservarse, sea por disposiciones concursales, preconcursales o extraconcursales.

Centramos la cuestión: los administradores deberán determinar si la sociedad es patrimonialmente apta para el cumplimiento del objeto social, pese a la pérdida del capital social; y a su vez lo deberán someter a la consideración de los socios o accionistas. La integral aplicación de las normas sobre sociedades, como de otras del sistema jurídico,

debe permitir prevenir su insolvencia e impedir la transferencia de los daños a los acreedores.

Si los administradores continúan la operación de una sociedad, con pérdida del capital social y el patrimonio no es apto, ello se advertirá rápidamente en la no satisfacción de las obligaciones sociales. Y en tal supuesto, los administradores asumirán responsabilidad por los principios generales. Los acreedores sociales que acrediten haber sufrido daño por el impago o la quita en el acuerdo homologado, o por el accionar de administradores de sociedades que hubieran asumido esas obligaciones en conocimiento del estado de cesación de pagos; pueden promover acciones individuales de responsabilidad.

SEGUNDA PARTE. La responsabilidad del representante y la responsabilidad de la sociedad por actos ejecutados por el representante.

1- El debate sobre la responsabilidad comunitaria de las compañías

Señala Francisco Reyes Villamizar que el régimen jurídico de las sociedades de capital se ha orientado, tradicionalmente, hacia la limitación de la responsabilidad de los accionistas al monto de sus respectivos aportes. Sin embargo, este beneficio se utiliza en ocasiones para propósitos que exceden aquellas finalidades para las que ha sido otorgado. Por tanto, han surgido voces que claman por una extensión de responsabilidad para alcanzar también a los accionistas de las sociedades de capital, en especial en hipótesis de responsabilidad civil extracontractual.

Los posibles abusos en la utilización de la sociedad, cuyos efectos pueden repercutir en detrimento de los acreedores sociales, han generado, por lo demás, una tendencia a establecer regímenes excepcionales para comprometer la responsabilidad de los asociados por las obligaciones sociales. Así, por ejemplo, los casos de daños ecológicos causados por la actividad de la sociedad o el pago de ciertos impuestos a su cargo se tratan en las leyes federales como obligaciones que los asociados podrían asumir solidariamente. Así mismo, las diversas teorías sobre extensión de responsabilidad que han sido desarrolladas por las cortes estadounidenses han contribuido a conjurar los abusos relacionados con el manejo interno de las sociedades.

Aunque existe consenso entre los autores respecto de la necesidad de defender el principio de limitación de responsabilidad en los casos de responsabilidad contractual, la

doctrina estadounidense se encuentra dividida en torno a la conveniencia de extenderla en relación con perjuicios resultantes de acciones de responsabilidad civil extracontractual. La discusión se centra en justificar soluciones para afrontar la relativa indefensión en que se encuentran los terceros ante esta clase de acciones cuando la sociedad que los ha causado deviene insolvente. Se afirma que las personas afectadas, por no haber contratado con la sociedad, no han tenido la oportunidad de expresar su consentimiento ni de ampararse de los perjuicios a los que a la postre han terminado expuestas. Así, el beneficio de la limitación de responsabilidad afecta a estos individuos en mayor grado, puesto que la única fuente de pago de tales perjuicios dependerá de la suficiencia de activos sociales. De manera que al agotarse los recursos patrimoniales de la compañía la posición crediticia de estos terceros se hará extremadamente precaria.

2- Doctrinas sobre la necesidad de una extensión de responsabilidad en la sociedad de capital

Como se ha afirmado, la discusión sobre la extensión de responsabilidad en las sociedades de capital no se extiende al ámbito de los acreedores contractuales de la compañía. Las personas que de manera voluntaria celebran negocios jurídicos con una sociedad, lo hacen luego de valorar los riesgos y los beneficios resultantes de esa relación. No parece razonable, por tanto, que puedan beneficiarse ante una contingencia de riesgo que han podido conocer con anterioridad, tras prestar para ello su consentimiento. Por lo demás, los tratadistas Henry Hansmann y Reinier Kraakman afirman que la existencia del beneficio de limitación de riesgo, respecto de esta clase de acreedores, obedece a la prerrogativa que les asiste a los particulares de actuar libremente en el desarrollo de sus negocios. Así, la limitación de responsabilidad relacionada con las deudas contractuales de una sociedad permite que los riesgos de la sociedad se distribuyan entre acreedores y asociados, de la manera que ambos consideren más eficiente.

De otra parte, la tesis de los referidos doctrinantes también tiene implicaciones sobre la forma en que los terceros percibirían la capacidad patrimonial de la sociedad. En su opinión, en la medida en que los accionistas de una sociedad estuvieran sujetos a un régimen de responsabilidad ilimitada, el capital efectivo de aquella aumentaría de modo significativo, hasta tal punto que su capacidad patrimonial sería virtualmente infinita.

Ahora bien, parte de la doctrina, como se explica más adelante, ha precisado que la eliminación del beneficio de limitación de responsabilidad para los accionistas de

sociedades abiertas tendría resultados adversos para el sistema económico. Estas consecuencias recaerían, en principio, sobre el mercado público de valores, con efectos de notoria gravedad, tales como la disminución de la negociabilidad de las acciones de aquellas sociedades que fueren despojadas del referido beneficio. Hansmann y Kraakman, en contraposición, estiman que tal mercado no se vería afectado de manera alguna en virtud de una legislación adecuada que eliminara la limitación de responsabilidad en las sociedades de capital bajo ciertas hipótesis. Los citados autores han expuesto además las principales características que debería tener una de esa naturaleza, entre las cuales pueden sintetizarse las siguientes:

a) Oportunidad para hacer extensiva la responsabilidad a los accionistas

El aspecto que presenta el mayor grado de complejidad en la expedición de una norma de las características mencionadas es la determinación del momento para hacer efectiva la extensión de responsabilidad. Las acciones de este tipo de compañías se negocian libremente en el mercado público de valores. Por ello, un asociado que anticipe los riesgos de una decisión judicial adversa que pueda conducir a la insolvencia de la compañía podría estar inclinado a enajenar o a donar sus acciones a terceros insolventes, de modo que pueda evadir su responsabilidad personal por las obligaciones sociales.

Los autores citados señalan el mecanismo más propicio para atenuar el riesgo que asumen los terceros al relacionarse de manera involuntaria con la sociedad, sin que se afecte la participación de esta dentro del mercado de valores. Este mecanismo consiste en procurar que la extensión se produzca respecto de quienes fueren titulares de acciones en el mismo momento de haber sido iniciada una acción de responsabilidad civil extracontractual contra la compañía. Con todo, formulan varias salvedades relacionadas con la información de que pudieran disponer ciertos accionistas o administradores antes de ese momento. En su concepto, sería necesario suprimir el beneficio de la separación patrimonial que ampara a los accionistas, inmediatamente después de que la administración les hubiere advertido el posible inicio de acciones en contra de la sociedad, o en el momento en que ella se hubiere disuelto sin haber previsto un sucesor contractual.

Al existir una disposición de esta naturaleza, los títulos de acciones de una compañía afectada por perjuicios derivados de responsabilidad civil extracontractual podrían ser

negociados libremente sin que el compromiso patrimonial, que afectaría a los asociados anteriores al litigio, pudiera perjudicar a los adquirentes. Por lo demás, es claro que los accionistas llamados a responder lo harían en proporción al monto de sus respectivos aportes y tan solo de modo subsidiario, previo agotamiento del patrimonio social.

b) Responsabilidad limitada ante los acreedores contractuales

Hansmann y Kraakman coinciden, de igual forma, en la necesidad de limitar la responsabilidad de los accionistas en relación con las deudas contraídas por la sociedad ante acreedores voluntarios. Como se señaló antes, las personas que accedieron a negociar con una compañía, a diferencia de los terceros perjudicados sin su consentimiento, conocían de antemano los riesgos inherentes a esa relación de negocios. No podrían, por tanto, beneficiarse del mismo privilegio otorgado a los sujetos afectados que no hubieren tenido la oportunidad de conocer las consecuencias de entrar en contacto con la sociedad.

De ahí que señalen, de igual forma, que una ley que despoje del referido beneficio a los accionistas debería diferenciar de manera tajante entre acciones derivadas de responsabilidad civil contractual y extracontractual. Esta distinción resulta dispendiosa en algunas ramas del derecho en las que los límites entre ambas modalidades de perjuicio han sido desdibujados por las cortes norteamericanas. Así, los autores aluden, por ejemplo, al régimen laboral y al de protección al consumidor por productos defectuosos, como casos de difícil discernimiento. En estas áreas, a pesar de mediar un contrato entre la sociedad y el tercero afectado, los perjuicios podrían asimilarse a los de naturaleza extracontractual. Los citados autores han indicado que la solución a este problema es formular una regla que permita diferenciar de manera definitiva entre las dos clases de acreedores. Para el efecto, sería necesario determinar si la persona afectada pudo conocer de antemano los principales riesgos inherentes a su relación con la sociedad; si no tuvo la oportunidad de conocerlos, la responsabilidad deberá entonces hacerse extensiva a los accionistas.

c) Mecanismos de aplicación del régimen de extensión de responsabilidad

No existe unanimidad, entre los autores que proponen la adopción de un régimen de extensión de riesgo, respecto del método más eficaz para introducirlo en la legislación estadounidense. Habsmann y Kraakman afirman que dicha norma podría ser introducida

en las legislaciones estatales relativas a la responsabilidad civil extra contractual, sin necesidad de modificar la legislación societaria de los estados. No obstante, otros autores consideran que una norma que no tuviera naturaleza federal carecería de suficiente eficacia para el funcionamiento adecuado de tal régimen.

De otra parte, los dos tratadistas aludidos han analizado diferentes consecuencias de la entrada en vigencia de un régimen de responsabilidad extendida para los accionistas una compañía. En su opinión, al perder el beneficio de limitación de riesgo, el sector asegurador proporcionará cobertura especial para amparar los siniestros relacionados con las obligaciones de los asociados por perjuicios ocasionados a terceros. Mediante estas nuevas pólizas de seguro, los accionistas podrían estimar, con relativa certidumbre, el monto al cual se verían expuestos. Aunque ello representaría un aumento en los costos de operación para las sociedades o sus accionistas, los efectos adversos derivados del régimen de extensión de responsabilidad podrían ser controlados de manera efectiva.

3- Extensión de responsabilidad en hipótesis de subordinación societaria

En la relevante interpretación jurisprudencial, formulada por la Corte Suprema de Justicia Norteamericana en el caso "United States vs. Bestfoods ", se establecen nuevos caminos de extensión de responsabilidad en hipótesis de subordinación societaria.

Los antecedentes fácticos se remontan al año 1965, en el que la sociedad Corn Product Company (posteriormente denominada Bestfoods) adquirió el control sobre una compañía a cuyo cargo se encontraba la operación de una planta de productos químicos en el estado de Michigan. La sociedad filial, denominada Ott Chemical Company, continuó a cargo de la planta hasta 1972. Durante el tiempo en que esta subordinada llevó a cabo la operación de la planta de químicos, "se arrojaron algunos desechos tóxicos en lagunas aledañas, mientras que otros se enterraron en terrenos circunvecinos. Además, gran cantidad de galones de químicos se vertieron en los rieles ferroviarios cercanos a la planta, al tiempo que desechos adicionales eran dispersados en los bosques colindantes. La total irresponsabilidad en el manejo de desechos tóxicos acaecida durante todos estos años, tuvo por efecto una desmedida contaminación de los terrenos contiguos a la planta.

En la primera instancia, el tribunal del Distrito de Michigan decidió condenar a Bestfoods con fundamento en la Sección 107 (a) de la Ley Integral (Cercla), por considerar que la sociedad matriz detentaba la "operación" de la planta de su filial Ott Chemical Company. Al desatarse el recurso interpuesto contra la sentencia inicial, el Tribunal de Apelaciones para el Sexto Circuito Judicial revocó la sentencia apelada, mediante el argumento de que no era factible hacerle extensiva a la matriz Bestfoods la responsabilidad atribuible a la filial. La determinación judicial se basó en la inaplicabilidad de la Sección 107 (a) citada, debido a que no concurrían los elementos requeridos para ordenar la extensión de responsabilidad a la matriz, en razón de la imposibilidad de desestimar la personalidad jurídica de la sociedad filial, conforme al derecho estadual. Con fundamento en la relación de subordinación existente entre Bestfoods y Ott Chemical Company, la Corte Suprema consideró pertinente sancionar ejemplarmente a la sociedad matriz. El análisis del alto tribunal se basa en las dos modalidades de imposición de responsabilidad societaria que surgen de la aplicación del estatuto ambiental. La primera, y tal vez más expedita, se deriva de la operación directa o indirecta de una planta por cuyo efecto se causan daños ambientales. En ella es claro que la causa de la responsabilidad es el hecho mismo de la operación, tal como lo previene la Sección 107 (a) de la Ley. La segunda posibilidad de responsabilidad, cuyas bases no se encuentran propiamente en el estatuto ambiental sino en el derecho societario estadual, se deriva de la construcción jurisprudencial de la desestimación de la personalidad jurídica de la sociedad. Este último mecanismo tiene particular utilidad práctica cuando el operador directo de la planta es una sociedad subordinada, pues en caso de insolvencia podrá hacer valer la responsabilidad en cabeza de su matriz. Para la eficacia de esta responsabilidad impuesta judicialmente se requiere, por supuesto, que concurren los presupuestos jurisprudenciales que dan origen a la perforación del velo societario.

BIBLIOGRAFÍA

Derecho Mercantil, Parte General, obra colectiva, coordinadores Ríos Avalos, Bonifacio, BECONI, Fernando Andrés; Ed. La Ley, Asunción, Paraguay, año 2009.

JOINT VENTURE Y CONSORCIO EN PARAGUAY

Una revisión de estas figuras, especialmente sobre su naturaleza jurídica y sobre el tratamiento contencioso administrativo del consorcio, en cuanto a su posibilidad de accionar judicialmente.

Hernán Martínez Sánchez.⁶

RESUMEN

La autonomía de la voluntad constituye el fundamento de los acuerdos de colaboración empresarial, entre los cuales se encuentran las figuras del joint venture y del consorcio.

El presente trabajo sobre dichas figuras incluye especialmente una revisión de su naturaleza jurídica, tanto a nivel doctrinal como a nivel del ordenamiento jurídico de nuestro país.

Puntualmente, indicaremos que las disposiciones normativas nacionales establecen que las figuras del joint venture y del consorcio no originan una persona jurídica. En consecuencia, a nuestro entender no nace un sujeto de derechos (centro de imputación de derechos y obligaciones), y por ende dichas figuras carecen de capacidad para accionar judicialmente.

⁶ Abogado, Universidad Nacional de Asunción (1996). Maestría en Derecho de la Administración del Estado, Universidad de Salamanca - Estado Paraguay (2018). Egresado de la Escuela Judicial (2015). Docente universitario. Experiencia laboral relevante: Actualmente se desempeña como Abogado Fiscal y Asesor de la Dirección de la Abogacía del Tesoro. Fue Abogado del Tesoro, en el período del 2012 al 2014. Anteriormente tuvo a su cargo la Coordinación de Juicios de la Abogacía del Tesoro del Ministerio de Hacienda. Se ha desempeñado además en otras dependencias del Ministerio de Hacienda, como el Consejo Nacional de Zonas Francas y la Subsecretaría de Estado de Economía.

En ese contenido, revisaremos el tratamiento contencioso administrativo otorgado al consorcio en cuanto a su posibilidad de accionar judicialmente.

Sección I. Consideraciones generales sobre el Joint Venture y el Consorcio

1. La autonomía de la voluntad como fundamento de los acuerdos de colaboración empresarial

La autonomía significa poder gobernarse a sí mismo (auto = uno mismo, por sí mismo; y nomos = norma, gobierno). La autonomía de la voluntad es la facultad que tienen las personas para regular su voluntad. Esta autonomía se orienta a la satisfacción de las necesidades por medio de la creación de relaciones jurídicas (acuerdos, contratos o convenciones), determinando el contenido y alcance de las mismas⁷.

La autonomía de la voluntad se vincula con la garantía constitucional que expresa que toda persona es libre de asociarse con fines lícitos (Art. 42 de la Constitución Nacional).

Los acuerdos de colaboración empresarial son fruto de esta autonomía de la voluntad de las personas, y pueden manifestarse de diferentes formas. Con relación a las manifestaciones, en el Paraguay encontramos disposiciones legales sobre las figuras del joint venture (contrato de riesgo compartido) y del consorcio relativo a contrataciones públicas.

Fernando Fueyo enumera una serie de manifestaciones o figuras típicas (dentro de las cuales señala al joint venture y al consorcio) y las agrupa bajo la denominación “unión empresarial”. Menciona que en la unión empresarial “cada uno de los protagonistas del respectivo acuerdo conserva su propia identidad, tanto económica como jurídica, pero sometiéndose a una dirección y funcionamiento regidos por un criterio unitario que conduce, en definitiva, a un fin común”⁸.

⁷ VELAZQUEZ, Francisco. El Contrato de Joint Venture. Santiago, 1994, p. 24. Tesis (Licenciatura en Derecho) Universidad de Chile.

⁸ FUEYO, Fernando. Los Contratos de Colaboración Empresarial. Santiago, Ed. Jurídica de Chile, 1991, pp. 22-23.

2. Joint venture (contrato de riesgo compartido).

2. 1. Definición doctrinal de joint venture.

Desde el punto de vista etimológico, joint significa común o conjunto, y venture, procede de adventure, y quiere decir aventura, proyecto, empresa. Un primer concepto, sería el de Sergio Le Pera, cuando dice que es “todo acuerdo empresario para la realización de un proyecto específico, con independencia de la forma jurídica que se adopte”⁹.

Preferimos (por considerar más completa) la definición dada por Willinston, quien concibe al joint venture como “la asociación de dos o más personas, basada en un contrato que combina sus disponibilidades financieras, propiedades, conocimientos, medios, experiencia y otros recursos, con el objetivo de llevar a cabo un determinado proyecto o empresa, combinando generalmente la repartición de las pérdidas y las ganancias asumiendo cada uno un cierto grado de control sobre la venture”¹⁰.

Además, el Black’s Law Dictionary señala “que es cualquier asociación de personas para llevar a cabo una empresa particular que produzca utilidades, para lo cual ellos combinan bienes, dinero, efectos, experiencia y conocimientos”¹¹.

2. 2. Origen legal del joint venture en el Paraguay (Ley N° 117/91)¹².

La Ley N° 117/91 de Inversiones, que fue promulgada el 7 de enero de 1992, tiene por objeto estimular y garantizar, en un marco de total igualdad; la inversión nacional y extranjera para promover el desarrollo económico y social del Paraguay. El capítulo V de la ley se denomina “De los Contratos de Riesgo Compartido” y en cuatro artículos regula la figura del joint venture.

⁹ LE PERA, Sergio. Joint Venture y Sociedad. Buenos Aires, Ed. Astrea, p. 83.

¹⁰ Citado por PASCAL, Norma. Actas del V Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, Córdoba, 1992, p. 46.

¹¹ Citado por ARCE, Javier. Contratos Mercantiles Atípicos. México, Ed. Trillas, 1993, pp. 198 y 199.

¹² Consideramos el Diario de Sesiones de ambas Cámaras. El capítulo del joint venture, en la Cámara de Diputados, no tuvo observaciones y en la Cámara de Senadores, sólo fue objeto de dos aclaraciones mínimas.

En consecuencia, en el Paraguay, el joint venture pertenece a la categoría de los contratos nominados, porque a partir de dicha ley, existe una clara disposición que si bien no trata el tema del joint venture en forma particular o singular, establece normas que reglan esta forma de colaboración empresarial.¹³

2. 3. Naturaleza jurídica del joint venture y del joint venture según la Ley N° 117/91.

Con relación a la naturaleza jurídica del joint venture, la doctrina le atribuye, principalmente, carácter contractual, porque nace de un acuerdo de voluntades para efectuar la “aventura conjunta” (en este caso se la llama empresa conjunta o joint venture contractual o non equity joint venture).

Sin embargo, también este acuerdo puede ir más allá, generando una sociedad. Es decir, creando una persona jurídica, un ente distinto de sus componentes con todas las características que ello implica, como la “affectio societatis” (a esta figura se la denomina sociedad conjunta o joint venture societario o equity joint venture).¹⁴

En el Paraguay, el joint venture es de naturaleza jurídica contractual porque la Ley N° 117/91 de Inversiones, en su artículo 15º, establece la posibilidad de asociarse mediante contratos de riesgo compartido. Además, en el artículo 17º aclara que “el Contrato de Riesgo Compartido no establece personalidad jurídica”.

2. 4. Forma del contrato de joint venture (Ley N° 117/91).

Como la ley no menciona la forma que debe adoptar el joint venture (contrato de riesgo compartido), el mismo puede realizarse por instrumento público o privado.¹⁵

A pesar de existir la posibilidad de materializar este acuerdo de voluntades por instrumento privado, se prefiere en forma general la escritura pública porque los instrumentos públicos, incluida la escritura pública, hacen plena fe entre las partes y contra terceros: en cuanto a la circunstancia de haberse ejecutado el acto; respecto de las convenciones, disposiciones, pagos, reconocimientos y demás declaraciones contenidas en ellos; y acerca de las enunciaciones de hechos directamente relacionados con el acto jurídico que forma el objeto principal.

¹³ La ley dispone que el P. Ejecutivo reglamentará los Contratos de Riesgo Compartido. Sin embargo, desconocemos dicha reglamentación.

¹⁴ Facultad de Derecho. Universidad de Chile. Chile y el Mercosur en América Latina, Santiago, Ed. Jurídica de Chile, 1999, pp. 533-534.

¹⁵ El Artículo 15º de la Ley N° 117/91, sólo expresa “pueden asociarse entre sí mediante contratos de Riesgo Compartido”.

Además, mientras no sea argüido de falso (el instrumento público) por acción criminal o civil, en juicio principal o incidente, sobre la realidad de los hechos que el autorizante enuncia como cumplidos por él o pasados en su presencia; hace plena fe.¹⁶

2. 5. Sujetos del contrato de joint venture (Ley N° 117/91).

La citada disposición legal en cuanto a los sujetos es abierta, porque otorga la posibilidad de suscribir el joint venture a toda clase de personas. Los sujetos del contrato de riesgo compartido pueden ser los siguientes: a) Personas naturales nacionales y/o extranjeras; y b) Personas jurídicas nacionales y/o extranjeras.

Al hacer referencia a las personas jurídicas nacionales, se menciona a los entes autárquicos y a las entidades de derecho público.

Con relación a las personas jurídicas extranjeras, se contempla la figura de la representación en el país. Al respecto, el Código Civil aclara que las sociedades constituidas en el extranjero se rigen, en cuanto a su existencia y capacidad, por las leyes del país de su domicilio (el domicilio está dado por el lugar donde está el asiento principal de sus negocios). Para el ejercicio habitual de actos comprendidos en el objeto especial de su institución deben cumplir las obligaciones y formalidades previstas para el tipo de sociedades más similar al de su constitución. Ello implica establecer una representación con domicilio en el país; justificar que la sociedad ha sido acreditada legalmente en su país; y justificar legalmente la decisión de crear la sucursal, la representación, el capital que se le asigna y la designación de sus representantes¹⁷.

En otro artículo de la Ley N° 117/91 se establece que las personas naturales y jurídicas extranjeras se registrarán por las leyes nacionales debiendo constituir domicilio en el Paraguay y cumplir con los demás requisitos establecidos en la legislación nacional.

2. 6. Objeto del contrato de joint venture y del joint venture según la Ley N° 117/91

El objeto del contrato es la actividad a ser desarrollada por los asociados. Es un punto fundamental del contrato para que las partes puedan cumplir con los fines previstos, a través de la ejecución de la actividad determinada, y para que los terceros conozcan la labor desplegada por el joint venture. Si se tratara de una sociedad correspondería al

¹⁶ Artículos 383 y 385 del Código Civil Paraguayo. Asunción, Ed. Intercontinental, 2000, p. 77.

¹⁷ VELAZQUEZ, Ernesto. Manual de Derecho Societario. Asunción, Ed. Intercontinental, 2000, pp. 16-18.

ámbito económico dentro de la cual actúa (comercio de importación, exportación, producción industrial, financiera).¹⁸

Como regla general se habla de la limitación del objeto del joint venture. Esta limitación se refiere, no solamente, a que el negocio empresarial debe ser singular o específico (limitación espacial), sino además, que debe tener una duración determinada (limitación temporal). No obstante, los joint venture han sido utilizados tanto para la cooperación temporal, con objeto singular y tiempo limitado, como para la cooperación empresarial duradera.¹⁹

La Ley N° 117/91 dispone que el contrato de riesgo compartido puede tener por objeto cualquier actividad siempre y cuando esta actividad sea lícita (artículo 15°). La licitud de la actividad se relaciona estrechamente con la violación a la libre competencia, por medio de las denominadas “prácticas monopólicas”. “Al tratarse el contrato de Joint Venture de un acuerdo entre empresas competidoras entre sí, puede en algunos casos considerarse que los acuerdos atentan contra la libre competencia, así mediante este mecanismo, pueden acordarse prácticas desleales o abusivas”²⁰.

2. 7. Finalidad del Joint Venture y del joint venture según la Ley N° 117/91.

El joint venture se caracteriza por el interés común o comunión de finalidad. Este fin común, señala Astolfi “no se manifiesta en relación al medio pre-elegido para realizar el objetivo que satisface las motivaciones particulares de los contrayentes, sino el cumplimiento del objetivo mismo, cuya realización satisface contextualmente los intereses particulares de los co-ventures”²¹. Para alcanzar este objetivo común, las partes realizan aportaciones en bienes, capital, tecnología, etc.

Vinculadas con la finalidad común están las razones que llevan a las empresas a unirse y formar el joint venture. Estas razones son²²:

Razones Internas: Compartir riesgos de costos. Conseguir economías de escala, compartiendo recursos físicos y tecnológicos. Compartir líneas de producto. Compartir canales de distribución.

¹⁸ VELAZQUEZ, Ernesto. Ob. cit., p. 6.

¹⁹ Facultad de Derecho. Ob. cit., pp. 535-536.

²⁰ PAREDES, María. El Contrato de Joint Venture en la legislación chilena. Santiago, 1996, p. 113. Tesis (Licenciatura en Derecho) Universidad Adolfo Ibáñez.

²¹ ASTOLFI, Andrea. Il contratto di joint venture. Milano, Giuffrè, 1981, p. 53.

²² CHULIÁ, E. y BELTRÁN, T. Aspectos jurídicos de los contratos atípicos. Barcelona, Ed. J.M. Bosch, 1994, p. 78.

Razones Competitivas: Expansión de negocios ya iniciados. Racionalizar y dimensionar industrias maduras. Adelantarse a cubrir una demanda. Ganar una posición de mercado. Evitar una guerra de precios.

Razones Estratégicas: Creación y explotación de nuevos negocios. Transferencia de tecnología. Diversificación de productos. Integración vertical y horizontal de procesos. Penetración en nuevos mercados.

Sin perjuicio de que los contratos de riesgo compartido, en el Paraguay, puedan tener como finalidad una o varias de estas razones, nos parece importante señalar que el texto y el espíritu de la propia Ley N° 117/91, se orienta a la formación de joint venture de inversión. Es decir, que los mismos tienen como finalidad concretar una inversión conjunta entre inversionistas nacionales y/o extranjeros.²³

2. 8. Inscripción del contrato de joint venture

El Código de Organización Judicial –Ley N° 879- promulgado el 2 de diciembre de 1981, crea la Dirección General de los Registros Públicos, la que comprende el Registro de Personas Jurídicas y Asociaciones, el Registro Público de Comercio y el Registro de Poderes.

Con relación al contrato de riesgo compartido y al denominado consorcio (analizado más adelante), la Ley N° 879/81, dispone que en el Registro de Personas Jurídicas y Asociaciones, podrán (carácter no obligatorio) inscribirse el acto constitutivo de las asociaciones sin personería jurídica. Es decir, que estas figuras se registran sin existir un mandato imperativo de la ley para ello.

En el Registro Público de Comercio se inscriben todos los actos e instrumentos de comercio, razón por la cual, se debe registrar el contrato de riesgo compartido y el consorcio. Así mismo, en el Registro de Poderes se anotan “los mandatos que se otorguen en el país o en el extranjero debidamente legalizados referentes a la administración de bienes, transacciones, percepción de sumas de dinero y celebración de contratos sobre derechos reales y las revocaciones, sustituciones, ampliaciones, limitaciones, suspensiones y renuncia de los mismos”²⁴. Específicamente, tratándose del contrato de riesgo compartido y del consorcio, se inscribe el poder otorgado al Representante Legal de las empresas asociadas.

²³ Artículo 14° de la Ley N° 117/91 de Inversiones.

²⁴ Artículo N° 349 del Código de Organización Judicial –Ley N° 879/81

2. 9. Otras características esenciales del joint venture

Hasta ahora, hemos hablado sobre tres características esenciales del joint venture y señalado su aplicación en nuestro país. Decíamos que el primer elemento es su naturaleza contractual, como regla general; porque puede adoptar excepcionalmente la forma societaria. En otras palabras, puede dar lugar al nacimiento de una persona jurídica. La segunda particularidad se relaciona con la limitación de su objeto, en cuanto a ser singular y de duración específica, en principio, porque también puede tener una duración indeterminada. El tercer elemento es el interés común o comunión de finalidad, que significa la existencia de un objetivo común que lleva a las partes a asociarse.

Una cuarta característica del joint venture es la administración conjunta. En el joint venture contractual, las propias partes estipulan las reglas y condiciones de la gestión conjunta. En el joint venture societario, es la organización interna que cada tipo societario adopta, la que deberá reflejar una administración conjunta. Nuestra legislación (Ley N° 117/91) contempla el joint venture contractual, a través del contrato de riesgo compartido. Por consiguiente, la gestión común la determinan directamente los asociados al momento de celebrar el contrato.

La quinta particularidad es la expectativa de ganancia, que significa que las partes esperan beneficios por el esfuerzo realizado. Este retorno económico se relaciona con la distribución de las ganancias y las pérdidas. Le Pera advierte que para “una línea de decisiones judiciales no es esencial para la existencia de un joint venture que las partes acuerden dividirse las pérdidas; ellas pueden incluso pactar que todos participen de las utilidades pero que sólo algunos soporten las pérdidas”²⁵. La Ley N° 117/91 no contiene una disposición específica sobre este punto, por lo que nos debemos remitir a su artículo 17º, que dispone que los derechos y obligaciones de riesgo compartido se rigen por lo acordado en el respectivo contrato.

El último elemento distintivo es la relación fiduciaria entre las partes. Esta característica se basa en la “exigencia de la más estricta lealtad entre los copartícipes del contrato en ejecución. Lealtad propia de los empresarios de alto nivel moral y que obran bien siempre, no dejando de hacerlo en caso alguno”²⁶. Es justamente por este deber de lealtad y fidelidad que se considera al contrato de joint venture “intuitu personae” porque las partes se asocian teniendo en cuenta las particularidades especiales de la persona con quien contratan. Como mencionamos en el párrafo anterior, al no establecer alguna

²⁵ LE PERA, Sergio. Ob. cit., p. 75.

²⁶ FUEYO, Fernando. Ob. cit., p. 29.

norma particular la Ley N° 117/91 sobre lealtad y fidelidad, nos remitimos al citado artículo 17°.

2. 10. Contrato de joint venture público privado posiblemente más antiguo en Paraguay

El contrato de joint venture público privado posiblemente más antiguo en el Paraguay fue entre un ente autárquico, la Administración Nacional de Telecomunicaciones (Antelco) y la empresa Siemens AG. Dicho contrato comprendía las características esenciales enunciadas en el apartado anterior y otras, a saber: los sujetos; el objeto; finalidad común; la administración; las participaciones; relaciones fiduciarias; aspectos tributarios; responsabilidades; terminación del contrato; y solución de controversias.

2. 11. Otras leyes que hacen referencia a la figura del joint venture

En el año 2013 entró a regir la Ley N° 5.074/13, “que modifica y amplía la Ley N° 1.302/98 “que establece modalidades y condiciones especiales y complementarias a la Ley N° 1.045/83 que establece el régimen de obras públicas”. Esta última ley, entre otras cosas, modifica y amplía el artículo 5 de la Ley N° 1.302/98.

En la nueva redacción del citado artículo se puede leer: “En todas las obras y servicios públicos (rutas, vías férreas, puentes, puertos, aeropuertos, hidroeléctricas, generación de energía eléctrica, líneas de transmisión y distribución de energía eléctrica, saneamiento, agua potable, alcantarillado sanitario y tratamiento de efluentes, telecomunicaciones, acueductos, poliductos, alcoductos, oleductos, gasoductos y otros que podrán agregarse, los contratos estimados conforme a la Ley N° 1.535/99 “De administración financiera del Estado”, que fueren gestionados, adjudicados y contratados en el marco de aplicación de la Ley N° 2.051/03 “DE CONTRATACIONES PÚBLICAS” y disposiciones concordantes serán por los proyectos especificados en la licitación o concurso de precios respectivos, que podrán ser: proyectos – financiamientos – construcción – fiscalización. Todos los fondos de financiamientos aplicados a emprendimientos estimados, gestionados y contratados en el marco de la Ley N° 1.535/99 “De administración financiera del Estado”; la Ley N° 2.051/03 “De contrataciones públicas”, sus Decretos reglamentarios y normativas concordantes, tienen la garantía soberana del Estado paraguayo. Las personas naturales nacionales o extranjeras, y las personas jurídicas constituidas, domiciliadas o representadas en el país, así como las

entidades del Estado, incluyendo los entes autárquicos y las demás entidades de derecho público, pueden asociarse entre sí mediante contratos de Riesgo Compartido (Joint Venture) para toda actividad lícita. Los derechos y obligaciones de Riesgo Compartido se rigen por lo acordado en el respectivo contrato” (se subraya lo relativo a joint venture).

Por otro lado, cabe citar la Ley N° 1.182/85 “Que crea Petróleos Paraguayos (Petropar) y establece su carta orgánica”. Por el artículo 1° se creó la entidad autárquica del Estado con la denominación de Petróleos Paraguayos (Petropar) descentralizada de la Administración Central, de duración ilimitada, con personería jurídica y patrimonio propio.

El artículo 57° de la citada ley fue modificado en el año 2000 por medio de la Ley N° 1.658. La nueva redacción reza cuanto sigue: “La creación de empresas en las que PETROPAR sea socio, el consorciamiento de PETROPAR con otras entidades en emprendimientos de riesgo compartido (joint ventures), la participación de PETROPAR en otras empresas, así como los estatutos, convenios o contratos que se elaboren a tales efectos, deberán previamente ser autorizados por el Poder Ejecutivo y aprobados por Ley” (se subraya lo relativo a joint venture).

Por último, recordamos que la redacción original de dicho artículo establecía: “PETROPAR podrá participar en sociedades que tengan relación con el objeto y fines de la Entidad, con autorización del poder Ejecutivo, previo dictamen del Consejo Nacional de Coordinación Económica”.

2. 13. Joint venture en el ámbito del Mercosur

El Paraguay (con Argentina, Brasil y Uruguay como estados partes; y con Chile y Bolivia como estados asociados) integra el Mercado Común del Sur (Mercosur), que tiene por objetivo la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países, a través, de la eliminación de barreras arancelarias y no arancelarias. Dentro de los factores productivos se encuentran los capitales y las personas.²⁷

Para lograr el mercado común, el propio tratado de constitución del Mercosur establece, en su artículo 5, la adopción de acuerdos sectoriales, con la finalidad de promoverse la utilización y movilidad de los factores de producción, de manera a alcanzar escalas operativas eficientes. Al respecto, la decisión N° 3.191 del Consejo de Ministros del Mercosur asegura la importancia de los acuerdos sectoriales para la promoción de la

²⁷ Ponencia del Prof. Daniel Hargain, en el IV Encuentro Internacional de Derecho, recogida por: Fundación de Cultura Universitaria. Mercosur. Balance y Perspectivas. Montevideo, 1996, p. 283.

racionalización y complementación entre mercados y asociaciones, con finalidad de competir de forma eficiente en el Mercosur. “En este contexto, los acuerdos sectoriales, que tienen las joint ventures como principal instrumento de su materialización, representan medios eficaces para la concepción del mercado común, en la medida que pueden fomentar, en la práctica, la libre circulación de mercaderías, libre circulación de los factores de producción, así como, la libertad de establecimiento y la libre prestación de servicios”.²⁸

3. El consorcio

3. 1. Ley N° 1045/83, “Que establece el régimen de Obras Públicas”

Recordemos que en su momento, la Ley de Obras Públicas (Ley N° 1045 del 23/12/83) establecía que toda obra pública debía ser ejecutada obligatoriamente por profesionales o por empresas paraguayas o por la asociación de empresas paraguayas con empresas extranjeras. En el caso de la asociación, la participación de la empresa paraguaya debía ser hasta el límite de su capacidad de contratación o producción, que no sería inferior al 40% (obras de ingeniería civil y arquitectónicas), al 20% (obras industriales), y al 30% (servicios de consultoría).

Vemos como la Ley N° 1045, permitía la asociación de empresas y regulaba la proporción de la participación de empresas paraguayas con empresas extranjeras, pero no hacía referencia expresa a la asociación entre empresas paraguayas.

Cabe aclarar que, si bien esta ley se refería a la figura de la asociación de empresas, no utilizaba el término consorcio.

3. 2. Ley N° 1533/00, “Que establece el régimen de Obras Públicas”

Esta ley reemplazó a la Ley N° 1045/83. La Ley N° 1533/00 fue promulgada el 4 de enero del año 2000 y en su artículo 1 expresaba que las obras públicas son las cosas hechas o producidas por cuenta del Estado, los gobiernos departamentales, las municipalidades y las entidades descentralizadas.

La Ley N° 1533/00 no se refirió a la asociación de empresas, sino que en su artículo 19 expresó que si en las licitaciones internacionales, se diese un empate entre ofertas pertenecientes a personas físicas o jurídicas nacionales y extranjeras; tendrá preferencia

²⁸ Facultad de Derecho. Universidad de Chile. Ob. cit., pp. 537-539

la oferta nacional o aquella con un componente de capital nacional mayor, si se trata de un consorcio.

Aquí aparece la figura del consorcio, con su denominación específica (consorcio). La ley se limitó a aclarar en qué caso era preferida la oferta presentada por un consorcio en el supuesto de un empate. De esta forma, la Ley N° 1533/2000 expresamente reconoció la figura del consorcio.

3. 3. Ley N° 1618/00, “De concesiones de obras y servicios públicos”

La Ley N° 1618/00 fue promulgada el 2 de noviembre del año 2000. Considera la concesión como el acto jurídico de derecho público en virtud del cual los tres poderes del Estado, los gobiernos departamentales o las municipalidades delegan mediante contrato en un concesionario, la facultad de prestar un servicio o constituir una obra de utilidad general. Durante la concesión, el concesionario remunerará su inversión.

El artículo 8 sobre el pliego de bases y condiciones dispone: “Cuando fuera permitida la participación de asociación de empresas deberá observarse: a) la comprobación del compromiso, público o privado, de constitución de la asociación, suscrito por las empresas asociadas; b) indicación de la empresa responsable por la asociación. La empresa líder de asociación será la responsable ante el concedente del cumplimiento del contrato, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de las demás empresas asociadas; c) presentación de los documentos exigidos en los pliegos por parte de cada empresa asociada; d) la inexistencia de impedimentos para la participación de empresas asociadas en la misma licitación, en más de una asociación o aisladamente; y e) la obligatoriedad por parte de la asociación de empresas adjudicada de la formalización de la escritura de constitución de la asociación, debidamente inscrita en los registros pertinentes conforme al Código Civil de la República del Paraguay, previo a la firma del contrato”.

En consecuencia, vemos que si bien esta ley hacía referencia a la figura de la asociación de empresas, no utilizaba el término consorcio.

3. 4. Ley N° 2051/03, “De Contrataciones Públicas”

En primer lugar, vale mencionar que la Ley N° 2051/03 derogó casi en su totalidad la Ley N° 1533/00 y constituye hoy día la más importante norma que rige las contrataciones públicas (la Ley N° 1618/00 rige la concesión).

Conforme al artículo 1 de la Ley N° 2051/03 que establece el Sistema de Contrataciones del Sector Público, esta tiene por objeto regular las acciones de planeamiento, programación, presupuesto, contratación, ejecución, erogación y control de las adquisiciones y locaciones de todo tipo de bienes; la contratación de servicios en general, los de consultoría y de las obras públicas, y los servicios relacionados con las mismas.

El artículo 25 hace expresa referencia a los oferentes en consorcio y establece: “En los procedimientos de contratación podrán participar oferentes en consorcio, sin que ello implique crear una persona jurídica diferente, siempre que para tales efectos, en la propuesta y en el contrato se establezcan con precisión y a satisfacción de la Convocante, las partes a que cada una se obligará, así como la manera en que se exigirá el cumplimiento de las obligaciones. Para optar por esta modalidad los oferentes consorciados designarán a uno de los componentes del consorcio como gestor, quien asumirá el liderazgo, y suscribirá las ofertas y documentos relativos al proceso. Ante la Convocante quedarán solidariamente responsables todos los oferentes consorciados. En el reglamento se especificarán las características del convenio de asociación que al efecto deberán suscribir quienes decidan emplear esta modalidad para la presentación de ofertas” (se subraya lo importante).

Sobre el punto, en el decreto reglamentario -artículo 48- se puede leer: “Consortios. De conformidad con lo establecido en el Artículo 25 de la ley, dos o más interesados que no se encuentren en alguno de los supuestos a que se refiere el Artículo 40 de la ley, podrán asociarse para presentar una oferta, cumpliendo con los siguientes aspectos: 1. Tendrán derecho a participar adquiriendo, alguno de los integrantes del grupo, solamente un ejemplar del Pliego de Bases y Condiciones; 2. Deberán presentar un acuerdo en el que se constituya domicilio único, se asuma solidariamente las obligaciones emergentes de la presentación de la oferta y se designe a uno de los componentes del consorcio como gestor, quien asumirá el liderazgo y suscribirá la oferta y documentos relativos al proceso.

3. En el acuerdo de intención especificado en el punto 2 precedente, los oferentes deberán asumir además el compromiso de formalizar un acuerdo de Consorcio, en caso de resultar adjudicados y antes de la firma del contrato. En el Consorcio que se formalice para la firma del contrato se establecerán con precisión los aspectos siguientes: a.

nombre y domicilio de las personas integrantes, identificando en su caso, los datos de las escrituras públicas con las que se acredita la existencia legal de las personas jurídicas; b. nombre de los representantes de cada una de las personas consorciadas que suscriben el acuerdo identificando en su caso, los datos de las escrituras públicas con las que acrediten las facultades de representación. c. la designación de uno de los componentes del consorcio como gestor, quien asumirá el liderazgo y suscribirá todos los documentos relativos al contrato; d. la descripción de las partes, objeto del contrato que corresponderá cumplir a cada persona, así como la manera en que se exigirá el cumplimiento de las obligaciones; e. estipulación expresa de que cada uno de los firmantes quedará obligado en forma conjunta y solidaria con los demás integrantes, para comprometerse por cualquier responsabilidad derivada del contrato que se firme; y f. los demás que la Convocante estime necesarios de acuerdo a las particularidades de la licitación. Las formalidades de los acuerdos de intención y de los consorcios serán determinados por la Unidad Central Normativa y Técnica”.

Vemos que la Ley N° 2051/03 expresamente hace referencia a la figura del consorcio y claramente señala que el consorcio no implica crear una persona jurídica diferente.

SECCIÓN II. Precisiones sobre la naturaleza jurídica del Joint Venture y del consorcio en Paraguay

1. La persona²⁹

Si bien nuestro Código Civil no contiene (debido al lineamiento legislativo seguido) una definición de persona, encontramos en el Código de Vélez Sarsfield la siguiente definición: “todo ente susceptible de adquirir derechos o contraer obligaciones”.

Planiol y Ripert, en su Tratado Práctico de Derecho Civil Francés, señalan que persona es todo sujeto de derechos. Capitán, en su Vocabulario Jurídico, entiende que persona es un ente al que se reconoce capacidad para ser sujeto de derecho.

Existe correspondencia entre los términos personalidad jurídica y capacidad jurídica, porque persona es quien tiene capacidad; o en otras palabras, quien tiene capacidad es por ser persona. Señala José Moreno: “...el concepto de personalidad embebe al de capacidad. Esta determina el campo de acción de la persona, sus posibilidades para desarrollar su vida jurídica, y también sus limitaciones...”.

²⁹ MORENO, José. Derecho Civil. Parte General. Personas. 14ª Ed, Ed. Intercontinental, As., 2014, pp. 161-162.

2. La persona jurídica³⁰

Nuestro Código Civil divide a las personas en dos grupos: las personas físicas y las personas jurídicas.

La persona física es la persona individual o humana, es el ser humano. El Código de Vélez, hablaba de persona de existencia visible.

Por otro lado, la persona jurídica es la persona moral, entendiendo lo moral como lo opuesto a lo físico. El Código anterior establecía: “Todos los entes susceptibles de adquirir derechos, o contraer obligaciones, que no son personas de existencia visible, son personas de existencia ideal, o personas jurídicas”.

Así como las personas físicas tienen cualidades que le son inherentes (atributos de la personalidad), las personas jurídicas también tienen atributos tales como: un nombre o razón social, un domicilio o sede social, y una capacidad.

Al hablar de la extensión de la capacidad de las personas jurídicas se hace referencia al principio de la especialidad y corresponde citar el artículo 96 del Código Civil, el cual reza: “Las personas jurídicas poseen, para los fines de su institución, la misma capacidad de derecho que las personas físicas para adquirir bienes o contraer obligaciones, por intermedio de los órganos establecidos en sus estatutos. Dentro de estos límites podrán ejercer acciones civiles y criminales, y responder a las que se entablen contra ellas”.

En ese contexto, entendemos que solamente las personas físicas o jurídicas tienen capacidad para estar en juicio como parte actora o demandada. Es decir, las entidades que no tienen calidad de personas (jurídicas), no son sujetos de derechos y por ende no pueden promover demandas ni contestarlas.

³⁰ MORENO, José. Ob. cit., pp. 164, 402-403, 447-452.

3. El Joint Venture y el consorcio en el Paraguay no son personas jurídicas

Conforme a nuestro ordenamiento legal, las figuras del joint venture y del consorcio no originan personas jurídicas; no se crea una persona jurídica diferente.

En efecto, el artículo 17 de la Ley N° 117/91 de Inversiones claramente dispone que: “el Contrato de Riesgo Compartido no establece personalidad jurídica”.

En otras palabras, el joint venture es de naturaleza jurídica contractual porque la Ley N° 117/91 de Inversiones, en su Artículo 15, establece la posibilidad de asociarse mediante contratos de riesgo compartido.

En el mismo sentido, la Ley N° 5074/13 que regula una modalidad especial de la contratación pública (licitación con financiamiento) establece la calidad contractual del joint venture porque hace referencia a contratos de riesgo compartido (joint venture).

Con respecto al Consorcio, la Ley N° 2051/03 (de Contrataciones Públicas) establece específicamente en el Art. 25 cuanto sigue: “En los procedimientos de contratación podrán participar oferentes en consorcio, sin que ello implique crear una persona jurídica diferente...”.

En consecuencia, al no ser personas jurídicas no pueden iniciar acciones judiciales porque dicha posibilidad está reservada a las personas jurídicas.

SECCIÓN III. Tratamiento contencioso administrativo de la figura del consorcio en cuanto a su posibilidad de accionar

1. Posición del Tribunal en lo Contencioso Administrativo, Primera Sala

El Tribunal en lo Contencioso Administrativo, Primera Sala, en el Auto Interlocutorio N° [XX] de diciembre de 2012³¹ señaló cuanto sigue: “QUE, sobre el punto de que si la Actora posee suficiente capacidad para promover demanda, encontramos que la misma ley de Contrataciones Públicas dispone en su art. 25 lo siguiente: “...En los procedimientos de contratación podrán participar oferentes en consorcio, sin que ello implique crear una persona jurídica diferente siempre que para tales efectos, en la propuesta y en el contrato se establezcan con precisión y a satisfacción de la Convocante, las partes a que cada una se obligará, así como la manera en que se exigirá

³¹ Juicio: “Consortio [xx] c/ res. set/cgd n° [xx] de fecha [xx] y res. denegatoria ficta dict. por la Subsria. Estado de Tributación y Ministerio de Hacienda”.

el cumplimiento de las obligaciones. Para optar por esta modalidad los oferentes consorciados designarán a uno de los componentes del consorcio como gestor, quien asumirá el liderazgo y suscribirá las ofertas y documentos relativos al proceso. Ante la Convocante quedarán solidariamente responsables todos los oferentes consorciados...". Por lo tanto entiendo que el Consorcio si posee suficiente capacidad como para presentarse ante un proceso licitatorio también posee suficiente capacidad como para solicitar la devolución de lo que considera ha pagado en exceso...".

Continúa el citado tribunal diciendo: "...QUE, la ley 2421/04 "De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal" establece sobre los sujetos pasivos del IRACIS cuanto sigue: "...Art. 3°.- Contribuyentes. Serán contribuyentes: a) Las empresas unipersonales, las sociedades con o sin personería jurídica, las asociaciones, las corporaciones y las demás entidades privadas de cualquier naturaleza...". Es decir, a los efectos de este impuesto no hace falta ser una persona jurídica para ser sujeto de derecho y obligaciones en materia tributaria. QUE, del mismo modo el Decreto 6359/05 "por el cual se Reglamenta el Impuesto a las Rentas de Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios previsto en el Capítulo I del Libro I de la Ley N° 125/91, adecuándolo a las modificaciones introducidas en la Ley N° 2421 del 5 de julio de 2004", dispone en su art. 13 textualmente lo siguiente: "...Consortios: Los consortios o asociaciones de empresas constituidos temporariamente para realizar una obra, prestar un servicio o suministrar ciertos bienes son considerados sujetos pasivos del Impuesto, debiendo aplicar sobre sus ganancias la tasa general del Impuesto. En consecuencia, las empresas que forman parte de dichos consortios, deberán registrar los ingresos provenientes de estas asociaciones por separado del resto de sus ingresos, no debiendo formar parte de la Base Imponible proveniente de las restantes actividades por haber sido ya objeto de tributación. No obstante, estos ingresos estarán alcanzados por las tasas previstas en los numerales 2) y 3) del Art. 20 de la Ley, cuando corresponda. En todos los casos, los miembros del consorcio serán solidariamente responsables por los tributos que genere la actividad para la cual se constituyó el consorcio..." Entonces claramente surge de la lectura simple de las citadas normativas que los Consortios si son "sujetos pasivos" del impuesto a la renta e incluso, en este caso se haya registrado como contribuyente en la Subsecretaría de Estado de Tributación con el RUC N° [XX], en consecuencia, es mi criterio que la Actora si posee suficiente legitimación activa (legitimatío ad causam) para promover la presente demanda, pues es sujeto de derechos y obligaciones".

2. Posición de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal

La Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, en el mismo juicio, a través del Auto Interlocutorio N° [XX] de mayo de 2014, después de transcribir iguales artículos a los invocados por el inferior señaló: "...Que, resulta un contrasentido que la propia administración fiscal habilite plenamente (contribuyente con RUC activo –al consorcio-actor) en sede administrativa la participación del consorcio, mientras por otro lado, pretenda coartar la posibilidad de que el perjudicado pueda impugnar las resoluciones de ese proceso. Dicha conducta procesal desplegada con motivo de las excepciones de falta de acción y falta de personería incoadas por la institución demandada, viola lo que se denomina DOCTRINA DE LOS ACTOS PROPIOS. En efecto, esta doctrina ha de interpretarse en el sentido de que toda pretensión formulada dentro de una situación litigiosa, por una persona o institución que anteriormente ha realizado una conducta incompatible con esta pretensión, debe ser desestimada. Una de las consecuencias del obrar de buena fe y de la necesidad de ejercitar los derechos de buena fe, es la exigencia de un comportamiento COHERENTE. Esto significa que cuando una persona o institución dentro de una relación jurídica, ha suscitado en otra (con su conducta) una confianza fundada conforme a la buena fe en una determinada conducta futura, según el sentido objetivamente deducido de la conducta anterior, no debe defraudar la confianza suscitada y es inadmisibles toda actuación incompatible con aquella...".

En la misma resolución, más adelante se puede leer: "...Más allá de la situación doctrinaria respecto a la naturaleza jurídica de los consorcios, queda claro que la Sub Secretaría de Estado de Tributación dependiente del Ministerio de Hacienda ha reconocido la personería al Consorcio [XX] en sede administrativa conforme a los antecedentes administrativos agregados en autos por la propia institución demandada. El hecho de que la Sub Secretaría de Estado de Tributación no reconozca la legitimidad para estar en juicio al Consorcio accionante, cuando sí lo hizo en sede administrativa, resulta contraria a la doctrina de los Actos Propios...".

Conforme a las resoluciones recién transcritas, entendemos que la argumentación judicial se centra en que para las normas tributarias no hace falta ser una persona jurídica para ser sujeto de derecho y obligaciones en materia tributaria. Por tal motivo, el consorcio posee suficiente legitimación activa para promover demanda.

CONCLUSIÓN

En primer lugar hemos señalado que la autonomía de la voluntad constituye el fundamento de los acuerdos de colaboración empresarial, entre los cuales se encuentran las figuras del joint venture y del consorcio.

Revisamos la naturaleza jurídica de dichas figuras y, conforme a nuestro ordenamiento legal, concluimos que tanto el joint venture como el consorcio no generan una persona jurídica. Es decir, no se crea un ente susceptible de adquirir derechos y contraer obligaciones.

Al no ser personas jurídicas no pueden iniciar acciones judiciales, porque dicha posibilidad está reservada a las personas jurídicas.

En cuanto al joint venture, el artículo 17 de la Ley N° 117/91 de Inversiones claramente dispone que: “el Contrato de Riesgo Compartido no establece personalidad jurídica”.

En cuanto al consorcio, la Ley N° 2051/03 de Contrataciones Públicas establece específicamente en el artículo 25 cuanto sigue: “En los procedimientos de contratación podrán participar oferentes en consorcio, sin que ello implique crear una persona jurídica diferente...”.

Por su parte, las resoluciones mencionadas sostienen que el reconocimiento de las normas tributarias a los consorcios como sujetos de derechos y obligaciones tributarias, aún sin ser personas jurídicas, habilita a los consorcios a iniciar una acción contencioso – administrativa.

Nos permitimos disentir con lo resuelto a través de dichas resoluciones, porque el tratamiento tributario a los consorcios no debería implicar soslayar expresas disposiciones legales que determinan que los consorcios y los joint venture no son personas jurídicas; y que la posibilidad de accionar judicialmente está vinculada directamente a la calidad de persona jurídica.

En atención a lo expuesto en dichas resoluciones, cabe preguntarse si el accionante (consorcio) no es una persona jurídica, ¿a quién reclamará el demandado?, ¿quién responderá?, y ¿con qué recursos (bienes)?, cuando sea rechazada una acción judicial iniciada por un consorcio.

BIBLIOGRAFÍA

ARCE, Javier. Contratos Mercantiles Atípicos. México, Ed. Trillas, 1993.

ASTOLFI, Andrea. Il contratto di joint venture. Milano, Giuffré, 1981.

CHULIÁ, E. y BELTRÁN, T. Aspectos jurídicos de los contratos atípicos. Barcelona, Ed. J.M. Bosch, 1994.

Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de fecha 6/12/1991 y Diarios de Sesiones de la Cámara de Senadores de fecha 18/12/1991.

Facultad de Derecho. Universidad de Chile. Chile y el Mercosur en América Latina. Santiago, Ed. Jurídica de Chile, 1999, Tomo I y II.

FUEYO, Fernando. Los Contratos de Colaboración Empresaria. Santiago, Ed. Jurídica de Chile, 1991, 115 p.

Fundación de Cultura Universitaria. Mercosur. Balance y Perspectivas. Montevideo, 1996, 441p.

LE PERA, Sergio. Joint Venture y Sociedad. Buenos Aires, Ed. Astrea.

MORENO, José. Derecho Civil. Parte General. Personas. 14ª Ed, Ed. Intercontinental, As., 2014.

PAREDES, María. El Contrato de Joint Venture en la legislación chilena. Santiago, 1996. Tesis (Licenciatura en Derecho) Universidad Adolfo Ibáñez.

PASCAL, Norma. Actas del V Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa. Córdoba, 1992.

Rep. del Paraguay. Ley N° 117 de Inversiones. Asunción, 1991, 4 p

Rep. del Paraguay. Ley N° 2051/03, "De Contrataciones Públicas".

Rep. del Paraguay. Ley N° 1.045, "De obras públicas". Asunción, 1983.

Rep. del Paraguay. Ley N° 1.533, "Que establece el régimen de obras públicas". Asunción, 2000, 14 p.

Rep. del Paraguay. Ley N° 1.618, "De concesiones de obras y servicios públicos". Asunción, 2000, 18 p.

Rep. del Paraguay. Código Civil Paraguayo. Asunción, Ed. Intercontinental, 2000, 733 p.

Rep. del Paraguay. Código de Organización Judicial (Ley N° 879). Asunción, 1981, 125 p.

Rep. del Paraguay. Constitución Paraguaya. Asunción, 1992, 100 p.

Rep. del Paraguay. Ley N° 5.074/13, “QUE MODIFICA Y AMPLÍA LA LEY N° 1.302/98 “QUE ESTABLECE MODALIDADES Y CONDICIONES ESPECIALES Y COMPLEMENTARIAS A LA LEY N° 1.045/83 QUE ESTABLECE EL RÉGIMEN DE OBRAS PÚBLICAS”.

Rep. del Paraguay. Ley N° 1.182/85 “QUE CREA PETRÓLEOS PARAGUAYOS (PETROPAR) Y ESTABLECE SU CARTA ORGÁNICA”

VELÁZQUEZ, Ernesto. Manual de Derecho Societario. Asunción, Ed. Intercontinental, 2000, 280 p.

VELÁZQUEZ, Francisco. El Contrato de Joint Venture. Santiago, 1994. Tesis (Licenciatura en Derecho) Universidad de Chile.

RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA EN LOS REPRESENTANTES LEGALES EN MATERIA TRIBUTARIA

Hugo Alberto Campos Lozano.³²

RESUMEN

En nuestro país, los representantes legales de la una sociedad son subsidiariamente responsables por las deudas tributarias de la sociedad, cuando no hayan procedido con la debida diligencia en sus funciones.

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.

A fin de vincular al representante legal al proceso de cobro coactivo de la deuda, resulta necesaria su inclusión en los procesos previos de determinación e intimación al cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente, de manera a garantizar su derecho a la defensa y establecer su grado de responsabilidad.

INTRODUCCIÓN

Ningún contribuyente (y especialmente las sociedades formadas con fines lucrativos) está a salvo de que una auditoría o control fiscal detecte una diferencia de interpretación de las normas tributarias, que en ocasiones puede generar cuantiosas deudas para con el Fisco.

Esto es fruto de la complejidad de las normas tributarias, de las necesidades de recaudación para la obtención de recursos para el sostenimiento del gasto público, y también de la necesidad de las empresas de buscar las formas de tributación más eficientes.

³² Abogado, Universidad Nacional de Asunción (1998). Notario y escribano Público, Universidad Nacional de Asunción (2007). Especialización en Técnica Legislativa, Universidad Católica Nuestra Señora de la Asunción y el Centro de Estudios de Derecho, Economía y Política (2007). Especialización en Tributación en el Centro de Estudios Fiscales (2011 -2012).

Experiencia laboral relevante: Con más de 16 años de experiencia en asesoramiento en las cuestiones relacionadas con el desempeño de las funciones del Ministerio de Hacienda. Actualmente se desempeña como Coordinador de Juicios y Abogado Fiscal de la Abogacía del Tesoro. Posee amplia experiencia en la producción de dictámenes y elaboración de proyectos de leyes y normas reglamentarias; así como en el área tributaria. Se ha desempeñado además en otras dependencias del Ministerio de Hacienda, en el Consejo de Tributación (1995-1999), Departamento de Registros y Trámites (1991 - 1994), Dirección de Servicios Generales (1990), Secretaria de Relaciones Publicas (1984 - 1989).

Es destacable una tendencia a nivel internacional en la aplicación más agresiva por parte de las administraciones fiscales, de las normas en materia de responsabilidad de directores y representantes de empresas, buscando que éstos no solo respondan con sus patrimonios por las eventuales deudas de las empresas que dirigen; sino también que los encargados de tomar las decisiones en materia tributaria tengan presente esta eventualidad a la hora de adoptar las decisiones.

En Paraguay, los representantes legales, directores en el caso de las sociedades por acciones, o el gerente general en el caso de Sociedades de Responsabilidad Limitada (S.R.L.), y apoderados que no procedan con la debida diligencia en sus funciones, son subsidiariamente responsables de las obligaciones en concepto del tributo que corresponda a sus representadas.

Solo son responsables en el ámbito penal aquellos directores, representantes o terceros que hayan participado directa o indirectamente en una estructura de defraudación y ocasionalmente de evasión impositiva. La omisión de pago implica únicamente un proceso administrativo y no supone responsabilidad en el ámbito penal.

Análisis del texto legal expreso

La Ley N° 125/91 “Que establece el nuevo régimen tributario”, en su art. 182º, establece: *“Responsabilidad subsidiaria de los representantes. Los representantes legales y voluntarios que no procedan con la debida diligencia de 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”.*

De una interpretación literal normativa, entendemos que la determinación de responsabilidad subsidiaria de los representantes legales y voluntarios, con relación a las obligaciones tributarias de la sociedad, se halla supeditada a configuración de los siguientes supuestos:

- a) Los representantes legales de una sociedad son subsidiariamente responsables por las deudas tributarias de la sociedad, cuando no hayan procedido con la debida diligencia en sus funciones.

- b) 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.

En ese sentido, y principalmente a fines didácticos, es menester señalar que el término responsabilidad proviene del término latino *responsum* (ser capaz de responder, corresponder con otro). La responsabilidad es el cumplimiento de las obligaciones o cuidado al hacer o decidir algo, o bien una forma de responder que implica el claro conocimiento de que los resultados de cumplir o no las obligaciones, recaen sobre uno mismo.

Prevalece en doctrina el criterio de que en la obligación se ofrecen dos elementos que son, por una parte, la deuda considerada como deber; y por otra, la responsabilidad. La primera lleva en sí misma una relación jurídica válida, aun cuando no pueda ser exigida coactivamente, mientras que la segunda representa la posibilidad de exigir al deudor el cumplimiento de su obligación. Por eso se ha dicho que la responsabilidad constituye un elemento agregado al solo efecto de garantizar el cumplimiento del deber.

Del mismo modo, tenemos que lo “subsidiario” se define como secundario o supletorio. En tal sentido, la responsabilidad, así atribuida, es aquella que la ley impone a determinadas personas, por presumir cierta culpa o como obligación especial de vigilancia.

Tenemos así, que junto a los deudores principales (contribuyentes propiamente dichos), la ley declara responsables de la deuda tributaria a otras personas, de forma subsidiaria, como garantía en caso de impago del deudor principal.

Como una característica de este tipo de responsabilidad, es necesaria la previa declaración de fallido. Es decir, la Administración acredita la insolvencia, así como la inexistencia de bienes embargables a nombre del deudor principal.

La aplicación de este supuesto de responsabilidad exige que se den tres requisitos:

- 1) La comisión de una infracción tributaria por parte de la sociedad.
- 2) Detentar la condición de administrador de hecho o de derecho de la sociedad en el momento de la comisión de la infracción, entendiéndose por administrador de hecho la persona que, no perteneciendo a su órgano de administración, desempeñe funciones de gestión y dirección en dicha sociedad.
- 3) La existencia de una conducta negligente por parte del administrador consiste en no haber puesto la diligencia necesaria en el desempeño de las

funciones propias de su cargo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la entidad (por ejemplo, la falta de presentación de las declaraciones juradas); o por haber consentido el incumplimiento de dichas obligaciones por parte de las personas que de él dependen (culpa "in vigilando"); o bien por haber adoptado acuerdos que permitan la comisión de la infracción por parte de dicha sociedad.

El alcance de esta responsabilidad se extiende al total de la deuda tributaria, incluidas las sanciones.

Aspectos procesales

Cabe observar que la falta de una norma que haga referencia en forma expresa a un procedimiento especial referido a la determinación de responsabilidad, desde ningún punto de vista limita el actuar de la Administración, atendiendo a la ley y la doctrina, las cuales disponen la no supeditación de su cumplimiento a la falta de reglamento.

Independientemente a ello, debe tenerse en cuenta que, administrativamente hablando, el actuar de la Administración (atendiendo a la necesidad de cumplimiento de sus fines) gira siempre en torno a un actuar discrecional, aun antes a aquel denominado reglado, siempre dentro del ámbito de sus facultades³³.

Sin embargo, la solución a esta ausencia de regulación específica, se da en una interpretación analógica autorizada por el art. 248 de la Ley N° 125/91, en donde se establece que "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".

En ese sentido, entendemos que el procedimiento para la aplicación de sanciones (establecido en el art. 225³⁴ de la Ley N° 125/91), por tratarse de un método lógico para

³³ MARIENHOFF, Miguel. Tratado de Derecho Administrativo, Tomo I, pág. 606 "La potestad de mando puede ser discrecional o reglada, lo cual se refiere a la forma más o menos ajustada en que la Administración actúa con relación a la norma legislativa que regula su gestión. Por principio, dicha potestad es discrecional; excepcionalmente es reglada, lo que debe resultar de texto expreso. La amplia libertad de que dispone la Administración Pública para valorar las necesidades generales y la forma de satisfacerlas, hace que esta potestad sea principalmente discrecional"

³⁴ Art. 225, Ley 125/91 – Procedimiento para la aplicación de sanciones

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.

la determinación de responsabilidad objetiva en el accionar del contribuyente, resulta como el más idóneo al efecto de determinar igualmente, la responsabilidad de su representante legal.

En refuerzo de lo dicho ut supra, notamos que el referido artículo establece como potestad de la Administración, la posibilidad de “...tramitarse conjuntamente con el previsto por el art. 212 para la determinación de la deuda por concepto de tributo o tributos y culminar con una única resolución” (sic).

A su vez, el citado art. 212 contempla como un reverso de la misma moneda, la posibilidad de “tramitarse conjuntamente con el previsto en el art. 225 para la aplicación de sanciones y culminar en una única resolución” (sic).

Nada resulta más lógico que concluir que nada obsta a la determinación conjunta de la existencia (o inexistencia) de tributos no ingresados, el grado de responsabilidad del contribuyente (a fin de determinar la aplicación o no de sanciones); y finalmente, la responsabilidad objetiva de los representantes legales.

Como es lógico asumir, resulta de cardinal importancia garantizar, a lo largo de estos procesos, el derecho a una adecuada defensa de los intereses del contribuyente (obligado principal), así como al representante (obligado subsidiario); a fin de no incurrir en vicios procedimentales que violen las garantías consagradas en el art. 17 de la Constitución Nacional³⁵.

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^o

³⁵ Art. 17 C.N. - 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;

Por lo demás, ya sea que dichos procedimientos se tramiten conjunta o separadamente, y culminen o no con una resolución única, el afectado (contribuyente y/o responsable) podrá hacer uso, en caso de disconformidad con el parecer o criterio de la Administración Tributaria, del sistema del régimen de recursos administrativos y eventualmente atacar la decisión por vía de la acción contencioso administrativa, cuestiones previstas en los artículos 234³⁶ y 237³⁷ de la Ley N° 125/91.

Ejecución de la deuda

Cumplidas las etapas previas y en la hipótesis de quedar firmes los respectivos actos de la Administración, deberá procederse a la confección del respectivo Certificado de Deuda Tributario³⁸, mencionando como obligado³⁹ en carácter subsidiario al respectivo representante.

Es así porque, tal como hemos expuesto al mencionar las características de la responsabilidad subsidiaria, es necesaria la previa declaración de fallido. Es decir, que la Administración acredite la insolvencia así como la inexistencia de bienes embargables a nombre del deudor principal.

Solo una vez agotado dicho requisito, la demanda podrá ampliarse a fin de incluir al representante como co-demandado, y avanzar en el cobro compulsivo contra el mismo.

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.

³⁶ Ley 125/91, Art. 234: Recurso de reconsideración o reposición: El recurso de reconsideración o reposición podrá interponerse dentro del plazo perentorio de diez (10) días hábiles, computados a partir del día siguiente 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 habrá 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 dictare 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 y suspende la ejecución o cumplimiento del acto recurrido.

³⁷ Ley 125/91 – modif. Ley 4046/10 – art. 237: El recurso de lo contencioso administrativo contra toda resolución administrativa deberá interponerse dentro del plazo de dieciocho días.

³⁸ Ley 125/91, 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.

³⁹ Ley 125/91, 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.

Cuando exista riesgo para la percepción de los créditos fiscales, como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales podría hacerse efectiva la sanción o por otras causas de similar gravedad; la administración tributaria, a través de la Abogacía del Tesoro, puede requerir al juez competente la aplicación del embargo preventivo de bienes del contribuyente y el nombramiento de fiscalizadores especiales de empresas⁴⁰.

⁴⁰ Ley 125/91 –modif. 2421/04- 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.

Adicionalmente, la SET puede:

1. Disponer medidas administrativas que restrinjan la actividad económica del contribuyente, por ejemplo clausura de hasta 3 días del o los establecimientos comerciales/administrativos, este plazo es prorrogable por igual termino previa autorización judicial;
2. Limitar la emisión de facturas de ventas;
3. No emitir el certificado de cumplimiento tributario, el cual es necesario para trámites referentes a la transferencia de bienes registrables. En caso que la empresa considere que ha abonado correctamente los impuestos, puede solicitar un certificado de cumplimiento tributario en controversia, hasta tanto el procedimiento administrativo se resuelva.

Experiencia de otros países

Las regulaciones de Ecuador, Uruguay y Bolivia, con sus matices, establecen la responsabilidad personal de los directores y administradores de empresas por los adeudos tributarios de las empresas que dirigen. Adicionalmente, en casos de litigios con el Fisco, las administraciones fiscales pueden iniciar actuaciones muy agresivas que van desde el embargo de bienes y cuentas bancarias. Por ejemplo, en Uruguay se llega hasta la posibilidad del cierre de fronteras, como también sucede en Ecuador. Por ello, conocer y anticiparse a estas situaciones es muy relevante para empresas y directores.

Uruguay

En Uruguay, los directores de sociedades anónimas y los socios de sociedades de responsabilidad limitada son responsables objetivos y solidarios del impuesto a la renta que deje de pagar una empresa. Y ello sin importar que el director participe o no en las decisiones tributarias de la empresa, ya que la responsabilidad por el impuesto a la renta aplica por el mero hecho de ser director. El director también es responsable del IVA y del Impuesto al Patrimonio. Pero en estos casos, para responsabilizarlo, la jurisprudencia

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 suscritos 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. "

toma en cuenta las posibilidades del director de tomar decisiones en materia tributaria y también las facultades de representación de la empresa. La administración fiscal generalmente responsabiliza a quien figure como director o representante (apoderado) en los registros de la empresa en DGI. El Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que en Uruguay decide los litigios entre los contribuyentes y la administración fiscal, tiene jurisprudencia firme en la que anula resoluciones de la administración fiscal al responsabilizar a directores por los impuestos de la empresa cuando el director no ha tenido incidencia en las decisiones fiscales. En este sentido, resulta importante la conducta del director en las reuniones de directorios y su posición específica en materia de decisiones tributarias.

Los directores de sociedades anónimas uruguayas pueden ser personas no residentes. Es habitual que se otorguen poderes amplios a los gerentes generales o a los gerentes financieros que pasan también a estar en el elenco de sujetos responsables por los impuestos de la empresa.

Aun cuando la empresa considere que pagó correctamente sus impuestos, si la DGI uruguaya entiende que ello no es así, deberá garantizarse el monto reclamado o pagarlo bajo protesta para evitar que la traba de embargos sobre la empresa y sus directores, incluyendo el congelamiento de las cuentas bancarias. En efecto, es una especie de “pague y después reclame” que rige en los hechos, aunque esté prohibido por la Constitución. Los contribuyentes ganan la mayoría de los reclamos, pero ello ocurre después de varios años de litigio y obviamente da lugar a un crédito contra el organismo por los perjuicios ocasionados.

No existirá responsabilidad penal a menos que la empresa incurra en una maniobra en la que el director sea partícipe. En el caso de la defraudación, no es necesario tener el carácter de director, sino que basta con haber colaborado necesariamente en su elaboración. El mero no pago de impuestos, sin la existencia de maniobras, no supone responsabilidad penal. En el mismo sentido, las declaraciones juradas con omisiones no suponen la comisión de una infracción de defraudación.

Bolivia

En Bolivia, la responsabilidad por las deudas tributarias y su ejecución recae sobre el patrimonio del deudor; no obstante, la ley prevé responsabilidad tributaria subsidiaria de

directores, administradores, gerentes y representantes por todas las obligaciones. Y sanciones tributarias que deriven del patrimonio que administran.

La normativa prevé que la responsabilidad subsidiaria es procedente cuando concurren las siguientes circunstancias:

1. Se declare agotado el patrimonio de la sociedad.
2. Se demuestre dolo en la administración del director.
3. Se aplica a los actos ocurridos durante su gestión.

Es importante notar que, para exigir el pago del total de la deuda tributaria a directores, administradores, gerentes y representantes; la administración tributaria deberá realizar previamente un procedimiento de derivación de la acción administrativa, en la que se declare agotado el patrimonio de la sociedad y se determine la responsabilidad y cuantía del director.

Existen casos en los que la administración tributaria inició directamente acciones de ejecución de deuda tributaria contra directores, administradores, gerentes y representantes; sin cumplir con el procedimiento de derivación de la acción administrativa. También existen antecedentes en los que los tribunales administrativos han corregido esas arbitrariedades, exigiendo el respeto de la del procedimiento de derivación establecido en el Código Tributario.

Ecuador

La responsabilidad tributaria en Ecuador no solo se limita a los representantes legales de las personas jurídicas, sino que se extiende a los directores, presidentes, gerentes y contadores por expresa disposición de la ley.

En general, las sociedades tengan o no personalidad jurídica, responden solidariamente con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios por sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones tributarias cometidas en ejercicio de su cargo o a nombre de los contribuyentes. Esta responsabilidad se limita al valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante la gestión.

Por otra parte, si existe responsabilidad penal por configurarse el delito de defraudación tributaria, los representantes legales y el contador serán responsables, como autores; por las declaraciones y actuaciones realizadas, pudiendo ser sancionados con penas privativas de libertad de uno hasta siete años.

Finalmente, los promotores, asesores, consultores e incluso los estudios jurídicos (en ciertos casos de planificación fiscal agresiva), tendrán la obligación de informar a la administración tributaria sobre la creación, uso y propiedad de sociedades ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, cuando existan beneficiarios efectivos ecuatorianos. Si bien éstos no tienen responsabilidad solidaria directa, la ley ecuatoriana establece sanciones pecuniarias y hasta sanciones penales, dependiendo del alcance de su participación.

CONCLUSIÓN

Aun cuando pueda decirse que en nuestra legislación positiva, la atribución de responsabilidad a los representantes de las sociedades (siempre hablando en materia tributaria) sigue siendo un rubro con potencial al desarrollo y mejora, entendemos que están dadas las condiciones para la optimización de esta vía o procedimiento tendiente al cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sea a modo de herramienta para propender al cumplimiento voluntario de las mismas; o incluso para lograr su cobro por vía compulsiva.

Es deber de una nueva, y cada vez más eficiente administración tributaria, seguir la ya mencionada tendencia regional en la aplicación más enérgica de las normas en materia de responsabilidad de directores y representantes de empresas. Necesita buscar una equidad en materia tributaria y no permitir medios elusivos que distraigan valiosos recursos para el desarrollo del país.

BIBLIOGRAFÍA

OSSORIO, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales (1ª. Edición Electrónica)

MARIENHOFF, Miguel. Tratado de Derecho Administrativo, Tomo I.

Constitución Nacional de la República del Paraguay 1992.

Ley N° 125/91 "QUE ESTABLECE EL NUEVO RÉGIMEN TRIBUTARIO".

Ley N° 2421/04 "DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL".

WEBGRAFÍA

<https://www.ferrere.com/es/novedades/los-directores-y-representantes-de-empresas-en-la-mira-de-las-administraciones-tributarias/>

<http://www.legaltoday.com/practica-juridica/mercantil/societario/la-responsabilidad-tributaria-de-los-administradores-de-sociedades>

LA ACCIÓN DE LESIVIDAD

Como mecanismo de control de los actos administrativos.

Fátima Diana Vera Agüero.⁴¹

SUMARIO

La impugnación planteada en sede jurisdiccional, por parte de una entidad pública para anular un acto administrativo que ella misma ha dictado, cuando por determinadas circunstancias se encuentre vedada de ejercer su potestad revocatoria; recibe en doctrina el nombre de Acción de Lesividad.

La típica posición de los sujetos de la relación procesal contencioso - administrativa (demandante: particular; demandado: Estado), en la Acción de Lesividad se encuentra invertida. La legitimación activa la tiene una entidad pública y la situación de legitimación pasiva, un particular.

Nota: Este artículo no tiene otra pretensión, sino interesar al lector en la profundización de un instituto poco abordado en nuestro medio; pero sí hartamente estudiado en doctrina y hasta adoptado en las legislaciones de varios países de la región, como lo es, la Acción de Lesividad. No se expondrá ninguna opinión personal sobre la pertinencia de este mecanismo como vía nulitativa del acto administrativo en nuestro sistema jurídico; y menos aún importará postura alguna de la entidad a la cual pertenezco en la actualidad (Abogacía del Tesoro). Siendo así, me limitaré a realizar un pantallazo de su tratamiento doctrinario, su desarrollo en el derecho comparado y su entendimiento en nuestro sistema jurídico por parte de los tribunales.

⁴¹ Abogada, Universidad Nacional de Asunción (2011). Certificación internacional en PPP Professional (CP3P) Foundation, APMG International (2018). Curso completo de la Maestría en Derecho Civil y Procesal Civil en la Universidad Americana, sede Asunción (2016, tesis en proceso). Diplomado en Derecho Civil, Universidad Americana, sede Asunción (2015). Posgrado en Especialización en Didáctica Universitaria, Rectorado de la Universidad Nacional de Asunción, sede España. (2014). Diplomado en Contrataciones Públicas, Organización Especializada en Capacitación OEC (2014). Experiencia laboral relevante: Actualmente se desempeña como Gestor Fiscal, desde el 2016. Coordinadora técnica de la Comisión Nacional de Juegos de Azar (Conajzar), períodos diciembre 2013 a febrero 2015 y setiembre 2015 a noviembre 2016. Asesora institucional de la Comisión Nacional de Juegos de Azar (Conajzar), febrero a setiembre 2015.

INTRODUCCIÓN

Una de las características esenciales del acto administrativo es su presunción de legitimidad, de la cual goza hasta tanto sea declarada su nulidad (presunción *juris tantum* o relativa). Esta nulidad –nos demuestra la casuística– es pretendida casi siempre por los particulares, pero también una entidad pública puede encontrar méritos para procurarla (oportunidad o ilegitimidad). De hecho, bien sabemos que uno de los mecanismos más empleados para alcanzarla es el ejercicio de la potestad revocatoria. Pero, ¿puede la administración pública revocar de oficio sus actos administrativos en todos los casos?

Ese, precisamente, es el punto de razonamiento de los estudiosos del derecho que ha llevado a la construcción de la figura jurídica denominada Acción de Lesividad; aunque lo advertimos, no haya menos críticos u opositores a su concepción.

Origen de la acción de lesividad

La Acción de Lesividad encuentra su origen inmediato en el derecho español, con la emisión del Real Decreto del 21 de mayo de 1953, en el que se estableció lo siguiente:

«...en los negocios en que versen recíprocas obligaciones de la Hacienda y de los particulares, causarán estado las resoluciones que en mi nombre adopte el ministro de Hacienda y sean revocables por la vía contenciosa, a la que podrán recurrir contra ellas, tanto el Gobierno como los particulares, si creyeren perjudicados sus derechos».

Esta norma despunta la exigencia al Estado de concurrir ante una instancia imparcial para obtener el restablecimiento del derecho, aun tratándose de un acto emanado del mismo.

Su conceptualización y caracteres esenciales

La Acción de Lesividad, dice Dromi: «Conforma un proceso administrativo especial, entablado por la propia Administración, en demanda de que se anule un acto administrativo que declaró derechos a favor de un particular, pero que es, además de ilegal, lesivo a los intereses de la Administración»⁴².

Morón Urbina, que lo conceptualiza como: «...un proceso judicial contencioso administrativo singular que inicia una autoridad administrativa para buscar promover la anulación en sede judicial de su propia actuación administrativa ya firme, y que ha

⁴² DROMI, Roberto. Derecho Administrativo. Ciudad Argentina Editorial de Ciencia y Cultura. Año 1998. Pág. 274.

otorgado o reconocido derechos e intereses a administrados»⁴³, recogió sus características esenciales, sintetizándolas en las siguientes:

Es un proceso contencioso especial, dentro del tronco común constituido por el proceso contencioso administrativo general.

El proceso es promovido a iniciativa de una entidad administrativa, quien aparece como demandante en el proceso.

Este proceso está dirigido a obtener un pronunciamiento de la autoridad judicial sobre la validez jurídica de una actuación administrativa anterior.

La actuación administrativa debe ser calificada por la administración como lesiva al bien común y contraria al ordenamiento jurídico.

La imposibilidad jurídica que la autoridad autora del acto le pueda privar de su validez y efectos en sede administrativa (autotutela revisora restringida).

Fundamentos a favor y en contra de su concepción

El tratadista argentino Roberto Dromi sostiene que la especialidad del proceso de la Acción de Lesividad: «... se debe a razones jurídico – material dada la imposibilidad de que en ciertos casos una entidad pública revoque per se los actos dictados por ella, vale decir en aquellos casos que sus declaraciones unilaterales han producido un derecho subjetivo incorporado al patrimonio de un tercero por vía de la llamada «estabilidad del acto administrativo», más conocida por «irrevocabilidad o cosa juzgada administrativa». La acción de lesividad se equilibra con la estabilidad de los actos administrativos por cuanto la Administración no puede revocar libremente sus decisiones y, en su caso, debe declararlas lesivas. Sin duda, el privilegio justificado de la acción de lesividad es más razonable que el injustificado de la libre y arbitraria revocación de los actos declaratorios de derechos»⁴⁴.

Pérez Hualde, al analizar esta figura en su inserción al derecho argentino, señaló: «...la acción de lesividad encuentra su verdadero fundamento en el respeto a los derechos adquiridos (art. 17 CN) y, necesariamente en la posibilidad de su defensa en el ámbito del debido proceso como garantía de tutela judicial efectiva (art. 18 CN), ambos de indudable

⁴³ MORÓN URBINA, J. Carlos. El proceso contencioso de Lesividad. En El Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Barnes, Javier; Farrando, Ismael; Chase Plate, Luis Enrique; entre otros. Págs. 266 y 267. Editorial La Ley. Año 2016. Asunción - Paraguay.

⁴⁴DROMI, Roberto. Acción de Lesividad. <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/1059162.pdf>

raíz constitucional; lo que lleva a Bianchi a sostener que “el fundamento constitucional de la acción de lesividad está apoyado en un trípode; constituido, en primer lugar, por el respeto del debido proceso; en segundo lugar, por el respeto al derecho de propiedad; y, en tercer lugar, por el principio de división de poderes”⁴⁵.

Nótese que las fundamentaciones expresadas por Pérez Hualde, quien a su vez evoca a Bianchi, son principios recogidos en todo Estado Social de Derecho. Traspolando a nuestra realidad constitucional, y para su consideración por quienes se sientan atraídos en seguir indagando sobre el tema, menciono los siguientes artículos de la Constitución de 1992: Artículo 16 – De la Defensa en Juicio, Artículo 109 – De la Propiedad Privada, Artículo 248 – De la Independencia del Poder Judicial.

Pasando inmediatamente a la crítica, tenemos que esta reposa en su mayor segmento en la doctrina de los Actos Propios, concebida bajo el apotegma: Venire contra factum proprium non valet. Este principio general del derecho enseña la inadmisibilidad de que alguien pueda actuar contra sus propios actos como derivación del Principio de la No Contradicción. No obstante, cabe mencionar que García de Enterría ha utilizado el mismo principio de los Actos Propios para sustentar a su vez la Acción de Lesividad, lo cual torna realmente interesante esta figura⁴⁶.

El doble presupuesto de la acción de lesividad:

Afirma Marienhoff que la administración pública no solo puede recurrir ante el órgano jurisdiccional competente en demanda de la nulidad de sus propios actos, sino que se encuentra constreñido a hacerlo en determinadas circunstancias, bajo pena de tornarse «írrito» cualquier decisión de extinción del acto efectuado por sí ante sí⁴⁷.

Pero, ¿cuáles son estas circunstancias? En doctrina se encuentra una cierta uniformidad respecto a los siguientes presupuestos:

⁴⁵PÉREZ HUALDE, Alejandro. La Acción de Lesividad y los Actos Inexistentes. En El Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Barnes, Javier; Farrando, Ismael; Chase Plate, Luis Enrique; entre otros. Pág. 320. Editorial La Ley. Año 2016. Asunción - Paraguay.

⁴⁶ Recomiendo la lectura del texto de García de Enterría en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2112131>

⁴⁷MARIENHOFF, Miguel. Tratado de Derecho Administrativo. Tomo II. Abeledo-Perrot. Edición 1983. p. 639.

i. La creación de derechos subjetivos

Dromi precisa: «El acto es estable y por lo tanto irrevocable en la medida en que reconoce o declara derechos subjetivos a favor de los administrados,...»⁴⁸, aunque aclara de forma oportuna que no por ello la administración queda sujeta a la irrevocabilidad, «sino que cuando el interés público reclama una rectificación, puede acudir al órgano jurisdiccional para que anule el acto lesivo».

De hecho, quienes sustentan esta limitante de la potestad revocatoria señalan uniformemente como vía para sustraer del mundo jurídico los efectos de un acto administrativo favorable, el ámbito jurisdiccional.

Vemos lo expuesto sobre este aspecto en un fallo local: «El límite de la administración para revocar sus actos depende de que el acto administrativo haya o no creado derechos; si no los creó el acto puede ser revocado administrativamente, ya se trate de acto regular o irregular; si el acto creó derechos, de ser regular (...) no podrá ser revocado por la administración basada en su ilegitimidad; si el acto es irregular y aun así ha creado derechos la administración podrá extinguirlo, pero recurriendo a instancia jurisdiccional. En este orden de ideas, si el acto no genera derecho a favor del administrado, la regla la constituye la revocación en sede administrativa; una vez que se haya formado un derecho a favor del particular, la regla se invierte y es el órgano jurisdiccional quien tiene competencia para anular el acto quien debe intervenir a petición de la administración» (Tribunal de Cuentas, Segunda Sala. Acuerdo y Sentencia N.º 511, del 29/11/2011)⁴⁹.

Si bien no es objeto de este texto el análisis de fallos, es dable destacar que aquí se visualiza una manifestación absoluta de la protección a favor del particular, reconociendo que incluso cuando el acto administrativo tenga la connotación de irregular, la autoridad administrativa no podrá ejercer su facultad de revocación si de ella derivara derechos subjetivos, siéndole necesario en estos casos recurrir, indefectiblemente, ante un tercero imparcial (juez) para anularlo.

Esta misma línea de pensamiento se sostiene en el sistema jurisprudencial argentino, en el que –manifiesta Gordillo– ha perdido sentido práctico que el acto sea regular para

48DROMI, Roberto. Derecho Administrativo. Ciudad Argentina Editorial de Ciencia y Cultura. Año 1998. p. 272.

49http://www.leyes.com.py/jurisprudencias/2011/acuerdos_y_sentencias/ays_511_11.php

considerarlo estable en tanto otorguen derechos⁵⁰, es decir, irrevocable en sede administrativa.

La creación de derechos subjetivos concebida como una restricción para el ejercicio de la revocación de un acto administrativo tiene entre los doctrinarios no solo un sustento patrimonialista en cuanto a la protección de los derechos adquiridos, sino también tiene base en la seguridad jurídica, reconocida esta última como un derecho inalienable del individuo. Un tema problemático vinculado a este presupuesto, que merece una atención particular, es la cuestión de la virtualidad de generación de derechos a partir de un acto ilegítimo o cuando concurriera en su formación, dolo del particular. Por la complejidad de los conceptos a considerar, como validez, eficacia, acto nulo, anulabilidad y acto inexistente; no pretendo ni acercarme al agotamiento del punto, sino exponer en un rápido sobrevuelo su entendimiento por los teóricos del derecho.

En efecto, un importante sector de la doctrina considera la irrevocabilidad de los actos administrativos aún por razones de ilegitimidad, cuando hayan creado un derecho particularizado. O como dice Durán Martínez, una situación favorable, quien adherido a esta opinión sustenta su postura en los principios de seguridad jurídica, la estabilidad de los derechos adquiridos y un tercer aspecto derivado de la sentencia alemana conocida como el de la *Viuda de Berlín*; que introduce el concepto de la confianza, derivada de la certidumbre.

Quienes sostienen la posibilidad de la revocación de oficio de los actos ilegítimos se fundan en el Principio de Legalidad, como el caso de Real, citado como exponente de dicha posición por el autor uruguayo Durán Martínez⁵¹.

Siguiendo con el mismo autor, pero en relación al acto administrativo conformado con dolo del particular, encontramos que dice: «Al igual que la ley alemana y el fallo *Assistance Publique-Hôpitaux de Marseille* del Consejo de Estado francés, del 29 de noviembre de 2002, he admitido la revocabilidad de un acto administrativo obtenido con maniobras fraudulentas o dolo del beneficiario. Esto parece lógico, pues si el fundamento de la estabilidad es la seguridad jurídica no parece razonable que se beneficie de ella el que con dolo o maniobras fraudulentas obtuvo en su favor un acto ilegítimo. También estimo que un acto administrativo arrancado con violencia (la violencia es un vicio del consentimiento), admite ser revocado aun en el caso de tratarse de un acto creador de

50 https://www.gordillo.com/pdf_tomo3/capitulo6.pdf

51 DURÁN MARTÍNEZ, Augusto. Revocación de oficio de un acto administrativo nulo creador de derechos cuyo vicio era conocido por el beneficiario, en www.revistaderechopublico.com.uy/ojs/index.php/Rdp/article/download/72/60/

derechos. Piénsese, por ejemplo, en un acto administrativo dictado como consecuencia de una ocupación de los locales de trabajo...».

Empero, el siguiente razonamiento de Gordillo resulta también atendible: «la administración no puede en ningún caso (...) entrar a conocer del supuesto vicio de la voluntad del particular. Es cierto que a veces se ha postulado, y no hemos sido una excepción a la regla, que la administración puede revocar aún el acto estable cuando ha mediado dolo del particular, o aun simplemente conocimiento del vicio del acto que lo beneficia, como así también que algunos ordenamientos consagran esa solución, pero no lo es menos que esto importa que la administración estaría analizando el vicio de la voluntad de un particular, lo cual nos parece hoy resulta en una absoluta invasión de las únicas facultades privativas que existen, precisamente las del Poder Judicial. Sostener lo contrario importa someter a la administración el juzgamiento, así sea provisional, de conductas privadas, lo que no parece admisible en un Estado de Derecho...»⁵².

El concurso del agravio de la administración

En cuanto al presupuesto del agravio a la administración debemos indicar que no existe uniformidad respecto a este postulado desde el punto de vista doctrinario ni del normativo. Mientras algunos sostienen que para privar de sus efectos un acto administrativo de alcance particularizado en sede jurisdiccional basta la demostración de la ilegalidad del mismo, otros arguyen que debe ser además lesivo a los intereses de la administración.

A favor de este último punto, Morón Urbina ha dicho: «Si un acto administrativo es cuestionado por una presunta ilegalidad, pero no sea posible identificar un agravio (cualquiera que este fuere), probablemente nos indique que no deba ser necesariamente invalidado, pues es técnicamente admisible ello, cuando la adecuación del acto al ordenamiento engendre una situación más injusta que la originada por la ilegalidad que se trate de remediar»⁵³.

⁵² https://www.gordillo.com/pdf_tomo3/capitulo11.pdf

⁵³MORÓN URBINA, J. Carlos. El proceso contencioso de Lesividad. En El Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Barnes, Javier; Farrando, Ismael; Chase Plate, Luis Enrique; entre otros. p. 275. Editorial La Ley. Año 2016. Asunción - Paraguay.

Otros requisitos

En algunos sistemas se han incluido otros requisitos para la procedencia de la acción de lesividad, como son: la exigencia de haberse dictado el acto administrativo en ejercicio de la facultad reglada, el transcurso de un determinado plazo, la declaración previa de lesividad en sede administrativa, entre otros.

Consenso: las no materias de la acción de lesividad

«La doctrina es uniforme en señalar que no cabe lesividad ni proceso contencioso administrativo contra operaciones materiales (por ejemplo, pagos indebidos) ni contra reglamentos administrativos. La primera porque lo que correspondería en todo caso, es la impugnación del acto que sustenta esta operación. La segunda, porque su cauce natural de cuestionamiento no es el contencioso administrativo sino la acción popular, y en todo caso, la autoridad –si considera encontrarse en ilegalidad– preserva plenamente su potestad derogatoria»⁵⁴.

La acción de lesividad en el derecho comparado

En el sistema jurídico argentino.

La regulación de la Acción de Lesividad en la Argentina deviene implícita de la disposición del artículo 17 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos (LNPA), que establece:

Revocación del acto nulo. Artículo 17⁵⁵- El acto administrativo afectado de nulidad absoluta se considera irregular y debe ser revocado o sustituido por razones de ilegitimidad aun en sede administrativa. No obstante, si el acto estuviera firme y consentido y hubiere generado derechos subjetivos que se estén cumpliendo, sólo se podrá impedir su subsistencia y la de los efectos aún pendientes mediante declaración judicial de nulidad.

⁵⁴MORÓN URBINA, J. Carlos. El proceso contencioso de Lesividad. En El Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Barnes, Javier; Farrando, Ismael; Chase Plate, Luis Enrique; entre otros. p. 273. Editorial La Ley. Año 2016. Asunción - Paraguay.

⁵⁵Corresponde al artículo modificado por el art. 1º de la Ley N° 21.686 B.O. 25/11/1977

Esta norma consagra así «...que aun cuando el acto carezca de regularidad en razón de lo absoluto de sus vicios –pensemos en el más grosero–, si está firme, consentido y generó derechos subjetivos, sólo se podría revocar en sede judicial»⁵⁶.

Lo que (...) importa destacar del derecho argentino es que, (...), sienta el principio de la irrevocabilidad del acto administrativo creador de derechos. Para revocar un acto nulo, creador de derechos, es preciso acudir al proceso de lesividad. Esta revocación no la puede hacer la Administración sino el juez⁵⁷.

En el sistema jurídico peruano.

La inclusión de esta figura en el ordenamiento jurídico peruano se da con la Ley N.º 27584, que regula el proceso administrativo en dicho país, en cuyo artículo 11 se dispone:

Legitimidad para obrar activa. (...) También tiene legitimidad para obrar activa la entidad pública facultada por ley para impugnar cualquier actuación administrativa que declare derechos subjetivos; previa expedición de resolución motivada en la que se identifique el agravio que aquella produce a la legalidad administrativa y al interés público, y siempre que haya vencido el plazo para que la entidad que expidió el acto declare su nulidad de oficio en sede administrativa.

La nota característica en este sistema es que, para la admisión de la demanda por lesividad, se requiere una declaración previa de la autoridad administrativa que emitió el acto, en donde se exponga de forma motivada el agravio ocasionado por el acto cuya anulación pretende, tanto a la legalidad administrativa como al interés público.

La acción de lesividad en nuestro sistema jurídico

Nuestra ley madre del contencioso administrativo al datar del año 1935, fecha anterior al origen mismo de la Acción de Lesividad, evidentemente no contempla esta figura jurídica. Es más, nuestro derecho positivo administrativo ni siquiera contempla un sistema de

⁵⁶PÉREZ HUALDE, Alejandro. La Acción de Lesividad y los Actos “Inexistentes”. En: El Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Barnes, Javier; Farrando, Ismael; Chase Plate, Luis Enrique; entre otros. p. 273. Editorial La Ley. Año 2016. Asunción - Paraguay.

⁵⁷DURÁN MARTÍNEZ, Augusto. REVOCACIÓN DE OFICIO DE UNACTO ADMINISTRATIVO NULO CREADOR DE DERECHOS CUYO VICIO ERA CONOCIDO POR EL BENEFICIARIO, en www.revistaderechopublico.com.uy/ojs/index.php/Rdp/article/download/72/60/

nulidades, amén de la previsión de actos inexistentes a los que se refiere la última parte del artículo 137 de la Constitución de 1992, que determina:

«...Carecen de validez todas las disposiciones o actos de autoridad opuestos a lo establecido en esta Constitución».

Esta falta de previsión legislativa se tradujo en fallos contrapuestos en nuestros tribunales, transitando entre quienes niegan absolutamente la posibilidad de su deducción en nuestro derecho y quienes, admitiéndola, señalan que su planteamiento debe ser efectuado en la jurisdicción civil.

Para muestra un botón

Posición favorable⁵⁸: Acuerdo y Sentencia N° 54, del 11 de junio de 1997, en el juicio «BARCOS Y RODADOS S.A. C/ NOTA N° 297 DE FECHA 9 DE OCTUBRE DE 1.995, DIC. POR EL MINISTERIO DE INDUSTRIA Y COMERCIO», dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. «... como otra causal de irregularidad del administrativo cuestionado, se señala que la determinación contenida en nota de fs. 41 es el hecho de que el Órgano Público no puede revocar sus propios actos, que han pasado al derecho público subjetivo público del ciudadano (en el caso, el otorgamiento de autorización para Mir Villamayor, y éste para CALIMA S.R.L., para operar bajo escudo de BARCOS RODADOS S.A.), porque la autoridad no puede venir contra sus propio actos (Venire contra proprium factum), para evitar la contradicción insostenible entre las funciones de juez y parte. Por dicha razón, la doctrina y legislación uniforme ha establecido la Acción de Lesividad, mediante la cual la Autoridad Pública debe perseguir la revocación de sus propios actos ante la Justicia Civil (fuero del ciudadano) y no por la vía directa, que de ser consentida, implicaría también un caso de justicia por mano propia...»

⁵⁸Ampliar en: Acuerdo y Sentencia N.º 21, del 20 de abril de 1998, juicio «Asociación Rural del Paraguay contra Resolución N.º 169, de fecha 24/oct/1995 y la N.º 43 de fecha 22/mar/96, dictadas por la Intendencia Municipal de Pedro Juan Caballero», dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. Acuerdo y Sentencia N.º 310, del 23 de abril de 2002, en el juicio «CAJA DE SEGUROS SOCIALES DE EMPLEADOS Y OBREROS FERROVIARIOS C/ RESOLUCIÓN C.A. N.º 1939/99, DE FECHA 15 DE SEPTIEMBRE DE 1999, DICT. POR EL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN DEL INSTITUTO DE PREVISIÓN SOCIAL», dictado por la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia (voto Dr. Paredes). Acuerdo y Sentencia N.º 384, del 23 de julio de 2001, en el juicio «JUANA NÉLIDA BARRIOS DE MARTÍNEZ C/ RES. N.º 162/98 JM DEL 7/IX/98; LA N.º 190 J. M. Y LA N.º 200/98 DEL 20/XI/98, DICT. POR LA MUNICIPALIDAD DE MARIANO ROQUE ALONS», dictado por la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal.

Posición contraria⁵⁹: Acuerdo y Sentencia N.º 23, del 9 de marzo de 2009, en el juicio «WYETH HOLDINGS CORPORATION C/ RES. N.º 121 DE FECHA 10 DE ABRIL DE 2.006, DICTADA POR EL DIRECTOR DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL DEPENDIENTE DEL MINISTERIO DE INDUSTRIA Y COMERCIO"», dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala.

«Según numerosos fallos de la Corte Suprema de nuestro país se encuentra descartada la posibilidad siquiera de la oposición de una "acción de lesividad" por parte de la Administración, al no encontrarse previsto dicho procedimiento en nuestro régimen jurídico positivo. Por tanto, de verificarse vicios en los actos, la Administración a efectos de mantener el orden jurídico sólo tiene como vía válida para restablecer el orden jurídico la revocación de sus propios actos».

La tensión del planteamiento de acción de lesividad en el fuero civil

La solución dada por nuestros tribunales, en los casos donde reconoce la necesidad de concurrencia del poder administrador ante la instancia jurisdiccional para la privación de efectos de su propio acto administrativo, debe ser tomada con alta cautela considerando la contraposición del Principio de Licitud imperante en el fuero civil y el Principio de Legalidad bajo el cual ha sido dictado el acto que se pretende anular.

«Esto es así porque el Derecho privado reconoce la autonomía de la voluntad dentro de los límites prescritos en la ley, vale decir que está permitido todo lo que no esté prohibido (...). Al paso que el acto administrativo, (...) requiere como condición esencial, no que no esté prohibido, sino que esté autorizado expresa o implícitamente en la Constitución, en la ley o en el reglamento, que es en lo que consiste el principio fundamental de legalidad de la Administración...»⁶⁰.

En ese orden de cosas, también se debe tomar en cuenta que si se juzgara la validez de un acto administrativo en la jurisdicción civil se debiera de aplicar consecuentemente la máxima *PAS DE NULLITÉ SANS TEXTE*, o no hay nulidad sin ley que la establezca, pudiendo generarse alguna tensión por la naturaleza de los actos administrativos –que nos enseña la doctrina– pueden ser anulados sin la existencia de una causal de nulidad expresamente prevista en la ley.

⁵⁹Ampliar en: A.I. N.º 1324, del 30 de agosto de 1999, juicio “Ministerio de Hacienda c/ Resolución No. 263 y otras s/ Nulidad”, dictado por la Corte Suprema de Justicia.

⁶⁰ VILLAGRA MAFFIODO, Salvador. Principios de Derecho Administrativo. 2da. Edición. p. 120. Servilibro. Asunción. Año 2008.

Relevancia de su estudio en el contexto de la transparencia

Esta figura jurídica ha cobrado relevancia en los últimos tiempos, no sólo desde la óptica meramente doctrinaria, sino por su empleo práctico como mecanismo de control sobre los actos administrativos de las autoridades de turno; que, cuando son el resultado de acuerdos espurios (o de forma más coloquial: producto de negociados), de cualquier manera perniciosos al interés público; requieren un remedio tutelar.

Precisamente, nos dice Alejandro Pérez Hualde⁶¹: *«es muy importante el estudio y afianzamiento de este instituto en estos tiempos en que la corrupción administrativa se ha tornado en un problema estructural de nuestras administraciones. (...) No es posible brindar seguridad jurídica a los negociados obtenidos en el marco de la corrupción y de la trampa a la legislación gracias al aprovechamiento de la presencia del funcionario cómplice coyuntural. Para evitar esa situación sin violentar el estado de derecho es que adquiere relevancia la acción de lesividad».*

CONCLUSIÓN

La Acción de Lesividad ha sido concebida en doctrina como un procedimiento sucedáneo a la revocación de oficio, en tanto tiene lugar cuando una autoridad administrativa no pueda ejercitar su potestad revocatoria.

Los presupuestos de la Acción de Lesividad son: la creación de derechos subjetivos a favor de un administrado y el agravio a la administración. Algunas legislaciones introducen otros requisitos para su deducción.

Lo característico en este proceso, es que el Estado se convierte en demandante de su propio acto.

El fortalecimiento de esta figura se da de la mano de la concepción de Estado Social de Derecho, con profundo sentido proteccionista del individuo. La carencia de un cuerpo normativo donde se establezca un adecuado sistema de nulidades en nuestro derecho, nos coloca en una posición vulnerable a la interpretación que hacen nuestros tribunales de este instituto.

Se trata de un mecanismo de control de nulidad, por lo que su profundización requiere de un estudio holístico del sistema nulitivo de los actos administrativos para evitar una visión

⁶¹PÉREZ HUALDE, Alejandro. La Acción de Lesividad y los Actos Inexistentes. En El Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Barnes, Javier; Farrando, Ismael; Chase Plate, Luis Enrique; entre otros. Pág. 342. Editorial La Ley. Año 2016. Asunción - Paraguay.

sesgada. Recuerdo, en ese contexto, que este artículo importa solo una mirada panorámica de esta figura jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

BARNES, Javier; Farrando, Ismael; Chase Plate, Luis Enrique; entre otros. El Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Editorial La Ley. Año 2016. Asunción, Paraguay.

DROMI, Roberto. Derecho Administrativo. 7ma. Edición. Editorial Ciudad Argentina. Año 1998. Buenos Aires, Argentina.

MARIENHOFF, Miguel. Tratado de Derecho Administrativo. Tomo II. Abeledo-Perrot. Edición 1983. Buenos Aires, Argentina.

VILLAGRA MAFFIODO, Salvador. Principios de Derecho Administrativo. 2da. Edición. Servilibro. Año 2008. Asunción, Paraguay.

WEBGRAFÍA

www.revistaderechopublico.com.uy/ojs/index.php/Rdp/article/download/72/60/

<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1059162.pdf>

https://www.gordillo.com/pdf_tomo3/capitulo6.pdf

https://www.gordillo.com/pdf_tomo3/capitulo11.pdf

http://www.leyes.com.py/jurisprudencias/2011/acuerdos_y_sentencias/ays_511_11.php

DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO NO INGRESADO AL FISCO

Miguel Enrique Cardozo Zárate.⁶²

CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Desafortunadamente, existe mucho trabajo aún por realizar en cuanto al procedimiento de devolución de impuestos administrados por la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET). Principalmente, por la distorsión que genera en materia de recaudación de impuestos la devolución de los mismos y peor aún, si generan intereses que se convierten en un costo para el Estado.

Existen diversos motivos por los cuales nace el derecho del contribuyente de reclamar la devolución de impuestos abonados en su momento y por ende, la obligación del Estado de cumplir con esta exigencia legal de devolución. La exportación de impuestos no está asumida por nuestra legislación, debiendo la Administración Tributaria devolver los impuestos abonados en el proceso de exportación. De igual manera, abonar indebidamente un impuesto o haberlo pagado en exceso también da derecho a solicitar su devolución.

Si bien son complejas las situaciones que podrían generarse, el objetivo del presente material es responder a la siguiente interrogante: ¿Es procedente la devolución del impuesto no ingresado a la Administración Tributaria?

Pregunta más que interesante y cuya respuesta llama al urgente análisis jurídico, en razón a las últimas interpretaciones dadas por el Poder Judicial en la materia. Su

⁶² Abogado y escribano público egresado de la Universidad Nacional de Asunción. Diplomado en Derecho Administrativo con énfasis en la función pública por la Universidad Nacional de Asunción. Especialización en Derecho Tributario, en el Centro de Estudios Fiscales Instituto Vergara Candia. Capacitación en Derecho Tributario Constitucional, Sustantivo y Procedimiento, en el Instituto Superior de Formación Tributaria y Empresarial Nora Ruotti. Formó parte del Programa de Gerencia Social y Políticas Públicas, Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales (Flacso). Participó en los talleres de formación de líderes para el futuro (EPCI), Universidad Autónoma de Asunción. Fue invitado en diversos seminarios relacionados con el Derecho Administrativo, Tributario y Presupuestario, en Brasil, Costa Rica y Colombia.

Actualmente se encuentra cursando la Maestría en Políticas y Gestión Pública en Universidad Católica Nuestra Señora de la Asunción - Centro de Análisis y Difusión de la Economía Paraguaya (Cadep).

Experiencia laboral relevante: Actualmente se encuentra desempeñando el cargo de jefe de Departamento de Servicios Jurídicos I de la Abogacía del Tesoro del Ministerio de Hacienda. En la misma dependencia se inició como asistente administrativo (1999) del Departamento de Tesorería, coadyuvando con el Departamento de Fiscalización de Sociedades (2000). En el campo jurídico, primeramente se desempeñó como gestor fiscal en el Servicio Jurídico I, para luego empezar con la tarea de Procuración Fiscal por ante el Poder Judicial (2004). Abogado dictaminante en el área de Administración Financiera y Economía (2006), nombrado como abogado fiscal por Decreto N° 8.416/2.006.

detenido estudio debe indefectiblemente estar sustentado en la obediencia irrestricta a la norma (legalidad), además en la consideración de la racionalidad de la devolución o no en determinadas circunstancias.

Necesariamente, uno de los elementos de análisis del presente material deberá sustentarse en las exigencias formales de la documentación requerida para la devolución, situación que impide el reembolso inmediato sin un previo sumario administrativo que compruebe la veracidad en el contenido o aspecto extrínseco de la documentación presentada; y que por lo general deriva igualmente en reclamos judicial, tal como se da con la situación de los omisos y los inconsistentes.⁶³

La intención es enfocarnos en la relación Fisco - Contribuyente, en la que ambos confrontan derechos en cuanto a la obligación de pagar el impuesto y el derecho del Fisco de percibirlo. Cuando se rompe esta relación es cuando se generan las distorsiones fiscales que se ahondan desde el momento que se devuelven impuestos no ingresados efectivamente al erario público.

¿Qué es la Devolución de impuestos y cuando se produce?

Antes de empezar debemos partir poniendo en relieve el concepto básico, simple y sencillo de esta institución, el cual se define como el derecho de todos los contribuyentes a recuperar los saldos a su favor, que resulten en sus declaraciones juradas, sea por pago indebido, por pago en exceso, o por operaciones de exportación. Si bien, la figura de la repetición de pago es bastante amplia y puede tener diversas fuentes, como el pago del impuesto en exceso, así como por el pago indebido del mismo (Art. 217 Ley N° 125/91), el presente artículo se encuentra abocado al análisis de la devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado (IVA) exportador, cuando en la ocasión, los documentos que lo avalan no se ajustan a las formalidades exigidas en la norma.

Cualesquiera fueren las causas o los motivos del cuestionamiento documental por parte de la Administración Tributaria, ya sea por:

- 1) Faltar a las formalidades exigidas por la norma, sea
- 2) Por la omisión del pago por parte del proveedor,
- 3) Sea por error o inconsistencias de las facturas presentadas,

⁶³ En términos sencillos, omisos son aquellos contribuyentes que generaron un movimiento comercial determinado y no declararon los impuestos debidos. Inconsistentes son aquellos contribuyentes que si bien declaran sus impuestos, lo realizan por debajo del movimiento económico que generan.

4) O finalmente sea por facturas irregulares (presuntamente falsas),

La ley exige, como primer elemento a cumplir, el ingreso del tributo a las arcas fiscales para cerrar el círculo y así de esa manera proceder a su devolución.

“Como sabemos, para que la obligación de restituir, o, más específicamente en este caso, que la acción de repetición exista, deben concurrir varias condiciones, que nosotros las consideramos así: 1.- Primer elemento: Como es evidente, lo primero que debe producirse para que se configure el pago de lo no debido es, precisamente, el pago,... Pagar es dar, hacer o no hacer aquello a que se está obligado.” Debemos recordar también que, dos personas intervienen en el pago, el solvens y el accipiens; es decir, el que efectúa el pago y el que recibe el pago...”. Hugo Fernando Aguiar Lozano. Tratado sobre la teoría del enriquecimiento injustificado o sin causa en el derecho civil de las obligaciones.

La Administración Tributaria establece que el impuesto declarado debe ingresar a las arcas fiscales como regla previa y *conditio sine qua non* para proceder a la devolución del mismo a los contribuyentes.

Ello lo exige el Art. 218 de la Ley N° 125/91, el cual reza: “La repetición procederá tanto cuando el pago se haya efectuado mediante declaración jurada o en cumplimiento a una determinación firme del tributo”.

Principio de razonabilidad del procedimiento

Sobre este principio, la Dra. Nora Ruoti, en su libro *Lecciones para Cátedra de Derecho Tributario*. 3era. Edición, expresa: “...ningún derecho puede ser ejercido de manera irrazonable, pues lo irrazonable no es derecho. El procedimiento de verificación tributaria debe estar libre de toda distorsión no solo de las reglas del derecho común, sino de las propias reglas del Derecho Tributario. Todo acto de la Administración debe encontrar su justificación en preceptos legales y hechos, conductas y circunstancias que lo causen...”.

En este punto es preciso preguntarnos: ¿Un procedimiento irracional puede generar derechos a favor de un contribuyente? Tenemos certeza que la respuesta lógicamente será negativa, pues ningún pedido extraño, basado en pruebas documentales que no vaya en consonancia a la realidad de los hechos, así como con las exigencias legales podrían ser tenidas como válidas en sede administrativa ni jurisdiccional.

Ponemos como ejemplo la siguiente situación: El contribuyente Juan Pérez solicita la devolución de G. 10.000.000 y para el efecto adjunta a su pedido facturas por importes que avalen dicho monto. Ahora bien, la SET al proceder a analizarlas, se percató de que la mayoría de ellas carecen de las formalidades que exige la norma para tenerlas como válidas o, para hacerlo más didáctico, las mismas son cuestionadas por irregulares.

¿Es razonable que el pedido sea rechazado? Va de suyo, ya que obrar en forma contraria atendería contra el principio de legalidad, igualdad y regularidad previstas en la Constitución Nacional. ¿Es razonable que se dé apertura al sumario para honrar el debido proceso y esa manera se pueda justificar como en derecho corresponde la validez de esas facturas? Sí, dar oportunidad del descargo es razonable, ya que constituye un derecho con entronque constitucional, ¿Sería justo y razonable que la SET asuma la negligencia o impericia de otro sujeto obligado a devolver un dinero que no ingresó a sus arcas? Irrazonable sería proceder conforme al pedido, ya que este instituto obliga al sujeto activo hacer un análisis exhaustivo de las facturas a fin de proceder de conformidad.

Pues bien, cada uno debe tener las respuestas a las interrogantes en cuestión. Muchas veces, un tema tan sencillo como preguntar si cumple o no cumple, se torna tan difícil de explicar cuando se lo deja a merced de la interpretación subjetiva del lector, el cual siempre tiene una justificación legal a lo jurídicamente injustificable.

La presentación de documentales con los vicios señalados en párrafos precedentes, no pueden ser tenidas en cuenta como válidas para proceder a la devolución de los créditos contenidos en ellos. Obrar conforme al pedido sería completamente irracional. Si el impuesto no es pagado, el mismo no puede ser devuelto.

En estos casos, la Administración no rechaza la devolución de estos créditos, sino que los deja en un “estado de suspensión” hasta que los montos sean ingresados al erario público, por lo que no puede el Estado devolver una suma de dinero que no ha percibido realmente, ni se ha declarado conforme a las normativas legales.

Si el contribuyente pretende que le sea devuelto un monto de dinero que no ha ingresado a las arcas fiscales, ello implicaría un despojo injusto e incluso hasta ilícito para la parte activa de la relación jurídica tributaria. En consecuencia, a los recursos que el Estado debe de tener para hacer frente a las obligaciones ante los habitantes del país.

Vale remarcar que la autoridad tributaria tiene la potestad de fiscalizar todas las declaraciones juradas de impuestos que son presentadas por los contribuyentes. Por

ende, inclusive resulta legal y razonable, que antes de proceder a la devolución del crédito fiscal, la SET verifique si los montos liquidados en las D.D.J.J. hayan sido realmente ingresados a las arcas fiscales.

El Artículo 196 de la Ley N° 125/91 hace mención a los actos de la Administración Tributaria, los cuales 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. Expone asimismo que la SET podrá convalidar los actos anulables y subsanar los vicios de que adolezcan, a menos que se hubiere interpuesto recursos jurisdiccionales en contra de ellos.

El Estado paraguayo (Fisco) nunca puede devolver lo que no ha percibido. Sobre el punto, la resolución general N° 15/14 “por la cual se reglamenta la devolución del impuesto al valor agregado y del impuesto selectivo al consumo dispuesta en la ley n°125/1991, que establece el nuevo régimen tributario y sus modificaciones”, prevé taxativamente en su art. 1°: “Los contribuyentes habilitados por las normas legales para que les sean devueltos los impuestos efectivamente abonados, podrán obtener el reconocimiento de los importes que correspondan devolver como crédito fiscal. Este reconocimiento será efectuado por la Subsecretaría de Estado de Tributación (SET) a través del proceso de devolución...”

La Administración Tributaria no rechaza la devolución de dichos créditos sino que lo deja en suspenso debido a que, reiteramos, los montos cuya devolución se solicitan no ingresaron al fisco. En tal contexto, así como el peticionante, no puede ser responsable por el incumplimiento documental. Tampoco lo puede ser la Administración Tributaria, devolviendo montos (sumas de dinero) que no tiene, en detrimento de los ciudadanos y de todo el país.

Siendo así, el sustento legal que utiliza la SET en el otorgamiento del presente crédito se basa en el Artículo 88° de la Ley N° 125/91, el cual expresa: “Crédito fiscal del exportador y asimilable. 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...”.

Acto Reglamentario

El acto reglamentario es materializado en la resolución general N° 15/14, que en su parte pertinente regla qué tipo de impuestos serán objeto de devolución, expone cual será la manera de determinación del crédito, así como su forma de utilización. Tipifica la legitimación activa de quienes podrán solicitarlo, al igual que la documentación requerida.

La validez de dicho reglamento resulta de la naturaleza programática del Art. 88° de la Ley 125/91. Es así porque el articulado en cuestión deja supeditada a la reglamentación lo concerniente al límite o tope de la devolución del crédito fiscal exportador al exponer: "...conforme lo establezca la reglamentación...".

Roberto Quiroga Lavié, respecto a las normas dice: "Son las que tienen sujeta su eficacia a la condición de ser reglamentadas o a que se dicte un acto normativo a tal efecto: ellas son normas condicionadas respecto de su aplicación; en tal sentido las normas programáticas están dirigidas a los órganos legislativos respecto de su aplicación.... De acuerdo con esto hay dos clases de normas programáticas: a) normas programáticas en sentido estricto: que son aquellas cuya condicionalidad depende de su reglamentación por el Congreso o por los otros poderes.... b) normas programáticas en sentido amplio: que son aquellas cuya condicionalidad depende de que se dicte un acto normativo – no reglamentario – a tal efecto... ¿Qué es lo específico, en consecuencia, de las normas programáticas? ¿Ellas son condicionales de una manera especial? Lo que tienen condicionado las normas programáticas es su eficacia respecto de los órganos encargados de aplicarlas: los jueces (u otros órganos de aplicación) no pueden aplicarlas mientras ellas no sean reglamentadas...impiden que un acto normativo u otro hecho operativo frustre el sentido jurídico previsto en el programa. En dicho caso, en sede jurisprudencial podrá declararse la inconstitucionalidad del acto o hecho en cuestión, sea que se hubiera dictado antes o después de ser sancionada la norma programática. La Corte ha sostenido que las normas programáticas actúan como normas de interpretación para la aplicación del derecho común...".-

En relación a la eficacia e inmediata aplicación de las normas jurídicas, es aceptada la diferencia entre las normas programáticas y las normas operativas. La primera de las categorías mencionadas refiere a aquellas que no son auto aplicativas, en razón de requerir reglas complementarias para entrar en funcionamiento. También han sido catalogadas como imperfectas o incompletas. Algunas veces el carácter programático deriva de la generalidad de los términos utilizados en ella. (Sagüés, Néstor Pedro,

Elementos de Derecho Constitucional, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1999, Tomo I, página 110).

Otras veces la norma define claramente su carácter programático ya que subordina su eficacia al dictado de otra norma, que precisamente es la característica del Art. 88 de la Ley 125/91 al remitirse expresamente en cuanto a las formas y condiciones de la devolución o compensación a la respectiva reglamentación. En otras palabras, se remite a la resolución general ut supra citada.

Frente a la categoría mencionada (programática), se encuentran las normas operativas, que son aquellas que se aplican por sí mismas, esto es sin necesidad del dictado de otras normas para entrar en funcionamiento (Sagüés, Néstor Pedro, op. cit.). La distinción que precede también ha sido aceptada en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, la que ha sostenido reiteradamente que las normas operativas son aquellas que contienen descripciones lo suficientemente concretas de tales supuestos de hecho que hagan posible su aplicación inmediata, sin remitirse a los alcances de su ejecución a disposición reglamentaria.

Una norma es operativa cuando está dirigida a una situación de la realidad en la que puede operar inmediatamente, sin necesidad de otras instituciones que la reglamenten en sus formas y en condiciones de realización material concreta.

Dentro de tal marco de referencia, debe sostenerse el carácter programático de las previsiones de dicho artículo 88 de la Ley 125/91, toda vez que su cumplimiento se remite a la Reglamentación dictada por la Administración.

Lo substancial del concepto es que, en casos como las previsiones del Art. 88 de la Ley 125/91, las formas y condiciones de la devolución de créditos o pagos indebidos o en exceso deben formalizarse conforme determina imperativamente la reglamentación. A la sazón, las tantas veces citada resolución dictada por la SET, invocada como ilegal por los contribuyentes.

Existe una razón por la cual se reglan procedimientos y se limita por medio de resoluciones del ente administrador la concesión de ciertos derechos. No es un antojo o simple producto del azar.

En ocasiones, la administración realiza comprobaciones del formulario 120 – IVA, con los datos correspondientes al período fiscal, cuya devolución se solicita, y en la misma en innumerables ocasiones se comprueban que existen facturas que no tienen nada que ver con la actividad que realiza la firma peticionante.

En cuanto a las facturas que suelen ser cuestionadas, por no cumplir lo establecido en el artículo 5 del decreto 6539/05 (con redacción dada por el decreto N° 8345/06), se establece: “las facturas serán válidas como sustento de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado y, de costos y gastos a los fines impositivos pertinentes, únicamente cuando identifiquen al adquiriente del bien o usuario del servicio con su nombre o razón social y RUC y cumplan con todos los requisitos establecidos en el presente Decreto”.

Requerimientos formales exigidos

Las facturas cuya razón social no correspondan al recurrente no pueden ser utilizadas por el mismo para sustentar el crédito, ya que no cumple con el requisito legal citado. Ello decanta del sentido común, afirmar lo contrario atenta contra el mismo.

Aunque parezca mentira, muchas de las facturas presentadas como documentos que pretenden ser utilizados para la recuperación del impuesto por estos contribuyentes carecen de elementos más mínimos y básicos. O en su defecto tienen el timbrado vencido, carecen de RUC identificador o quienes lo expiden sencillamente no ingresan lo debido al Fisco.

“...No dará derecho al crédito fiscal el impuesto incluido en los comprobantes que no cumplan con los requisitos legales o reglamentarios y/o aquellos documentos visiblemente adulterados o falsos...”. (Art. 86º, liquidación del impuesto).

Así como también el artículo 88º, crédito fiscal del exportador y asimilable expresa: “...La Administración Tributaria devolverá el crédito fiscal correspondiente a los bienes o servicios que están afectados directa o indirectamente a las operaciones que realicen...”, “...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...”.

El decreto N° 10.797, de fecha 21 de marzo de 2013, “Por el cual se modifican varios artículos del decreto No 6539/2005 “Por el cual se dicta el reglamento general de timbrado y uso de comprobantes de venta, documentos complementarios, notas de remisión y comprobantes de retención”, modificado por los decretos 6807/2005, 8345/2006, 8696/2006 Y 2026/2009”, en su artículo 20º dispone los requisitos no preimpresos para la expedición de las facturas. Estos son: el identificador RUC del

adquirente; cédula de Identidad del adquirente, cuando no sea contribuyente y no tenga identificador RUC; nombre y apellido o razón social del adquirente; descripción o concepto del bien transferido o del servicio prestado; precio unitario de los bienes o servicios; valor de venta de los productos; fecha de expedición; entre otras cosas.

He aquí las exigencias formales que deben poseer las facturas presentadas ante la SET para solicitar la devolución del impuesto. Si los documentos presentados carecen de alguno de estos requisitos, no pueden ser tenidos como válidos por la Administración Tributaria.

Atento a dichos requisitos de forma, las documentales presentadas por los peticionantes suelen no ajustarse en un 100% a los requerimientos claramente requeridos para el pedido de devolución de su crédito fiscal (cuestionadas por la Administración). Un porcentaje importante de estos adolece de defectos formales o irregularidades, en cuyo caso no son tenidos por válidos hasta tanto los mismos sean objeto de un sumario administrativo, tal cual lo prevé la ley, según se puede observar.

En no pocas oportunidades se encuentra como antecedente probatorio, el listado de los proveedores cuyas facturas son irregulares, tomando como ejemplo las inconsistencias de las mismas (diferencia documental en la facturación entre lo supuestamente declarado y lo realmente facturado, entre otros).

En este sentido, el Decreto N° 10.797/13 en su artículo 1° establece: "Requisitos no preimpresos para la expedición de facturas. Al momento de su expedición en las facturas se deberá consignar claramente la siguiente información obligatoria:...5) Descripción o concepto del bien transferido o del servicio prestado, indicando sus características de modelo, serie, unidad de medida, cantidad, número de serie o número de motor, según corresponda"..

Siendo así, el descuento de las facturas de compras afectadas a operaciones gravadas son producto del no cumplimiento de los requisitos para respaldar créditos fiscales relacionados a operaciones realizadas en el mercado local ni exportaciones, de acuerdo a las observaciones de la Administración al tiempo de análisis de los documentos.

La ley es bastante clara al expresar que dichas facturas deben ser sometidas a un sumario administrativo, para que puedan ser tenidas como válidas. La pregunta que nos hacemos es: ¿Cómo el contribuyente pretende la devolución de dichos créditos si existe una seria duda sobre dicha documentación?.

La Administración Tributaria debe tener más que certeza en las documentales que serán utilizadas para dicho efecto. Es por ello que, al existir una posibilidad remota de irregularidad, ella debe ser sometida a la lupa. Ergo, al sumario administrativo.

De esta manera, el incumplimiento total o parcial, tardío o defectuoso de los deberes formales o materiales relacionados con la confección de las facturas, implicará la pérdida del derecho al crédito fiscal; hasta tanto pueda verificarse el efectivo ingreso de las mismas así como sus formalidades.

En esta parte los contribuyentes cuestionan las atribuciones de la administración, buscando desviar la atención de los jueces (administrativos o judiciales). Sin embargo, la sanción por los documentos defectuosos expuesta en la norma es la del no reconocimiento momentáneo de créditos que se solicita, iniciándose el sumario administrativo que permitirá una mayor amplitud de pruebas. El contribuyente tendrá la oportunidad de justificar que la operación fue realizada y que el mismo soportó efectivamente la carga del pago del impuesto.

Dicho proceder no constituye una sanción o un castigo, sino que se erige como un mecanismo de seguridad, con el fin de precautelar la correcta concesión de los créditos solicitados.

La administración, dentro de su facultad legal y constitucional, contempla los mecanismos de verificación para la correcta devolución de los créditos fiscales, tema conflictivo hoy en día, ya que recibe presentaciones que contienen facturas sin RUC, con RUC vencidos, o sin nombre; o simplemente mal registradas por error de forma. Además, otras facturas describen actividades que nada tienen que ver con la fuente productora del ingreso, por lo que indefectiblemente deben pasar por un proceso de reverificación para su validez.

Sobre este punto no hay absolutamente nada que discutir ni interpretar. Si el contribuyente certifica y presenta todos los requisitos para la validez de las facturas, la Administración no podría oponerse a la devolución del impuesto solicitado. El problema surge cuando del análisis de la documentación presentada, no se puede concluir que se ha cumplido con los requisitos formales o haya ingresado el impuesto efectivo al Fisco, razón por la cual la Administración Tributaria procederá a rechazar definitivamente el crédito solicitado.

Criterio del Poder Judicial en materia de devolución de impuestos

El Poder Judicial resuelve que aquel que solicite la devolución de créditos (contribuyente) no es ni podría ser responsable por el incumplimiento del proveedor o el cliente cuando este no cumpla con la formalidad documental (presentando al efecto documentales que no reúnan las condiciones exigidas por la reglamentación), no ingrese el impuesto debido o ingrese solo parte de este. Dispone en ese sentido, que es la Administración tributaria la que debe devolver el crédito fiscal al contribuyente que lo solicite, y que para el efecto presenta su factura como instrumento probatorio.

Expone que este no incumplió con su deber tributario ya que pagó el impuesto en cada una de dichas facturas. Independientemente a que el tributo no haya ingresado a las arcas fiscales, se debe proceder a la devolución y el Fisco debe reservarse el derecho a repetirlo contra aquellos que incumplieron la formalidad (RUC vencido, sin nombre, etc.) o procedieron a evitar su pago total o parcialmente (omiso e inconsistente).

Prosigue afirmando que es deber de la administración cargar con la tarea de investigación de oficio, indagar y aclarar a fondo la situación, a fin de determinar la validez de las documentales presentadas para el efecto; con el objetivo de castigar a los infractores.

En los casos donde se solicita devolución de impuesto sin que haya sido objeto de estudio previo, la apertura del sumario resulta un procedimiento necesario e imprescindible. De otra manera, el Poder Judicial no podría, bajo ningún término, certificar los montos o importes sometidos al pedido de devolución, ya que esta es una función exclusiva de la Administración.

En este sentido, convalidar importes rechazados por ella y sustituirle en las funciones propias e indelegables de la SET, violaría el principio de división de los poderes del Estado.

En cierto modo, los fallos emitidos, tanto por el Tribunal de Cuentas, como los ratificados por la Corte Suprema de Justicia, entienden que el deber de Policía recae en la Administración Tributaria, y que el contribuyente no tiene la obligación legal de reclamar a otro contribuyente el ingreso del impuesto que está pretendiendo se le devuelva.

En cierto modo, como lo señaláramos en el desarrollo del presente material, en la relación Fisco - Contribuyente se produce una suerte de distorsión cuando el objeto de la relación tributaria (el impuesto) no ingresa efectivamente al Fisco. En este punto, necesariamente debemos disentir con el criterio judicial que indica que se debe devolver

primero, luego repetir en contra del contribuyente omiso; cuando se podría establecer otras alternativas para la devolución equilibrada del tributo.

En tal sentido, si partimos de la premisa que debió ingresar el impuesto para su devolución efectiva y entendiendo que sujetar sine die el recupero del impuesto para la devolución al legitimado al mismo, podría desembocar en una situación injusta por el tiempo que demandaría esta devolución. Podríamos pensar en la siguiente alternativa.

Si el contribuyente solicita la devolución, la Administración certifica que el impuesto no ingreso al Fisco, queda suspendida la devolución de dicho monto por un plazo de seis meses, plazo dentro del cual la Administración deberá reclamar y percibir del proveedor moroso el impuesto debido.

En esta propuesta se darían las siguientes situaciones favorables para ambos:

- a) Si la Administración Tributaria recupera antes de los seis meses el impuesto debido, procederá inmediatamente a la devolución del crédito al solicitante.
- b) Si vencido el plazo de los seis meses la Administración no logrará el recupero del crédito, deberá igualmente proceder a la devolución del crédito reclamado y proseguir con la repetición de pago al proveedor remiso.
- c) Este procedimiento, obligará al contribuyente beneficiado con la devolución del crédito, coadyuvar con la Administración siendo más exigente y selectivo con su proveedor, atendiendo que un incumplimiento del mismo podría motivar una demora de seis meses en el recupero de su crédito.

La presente propuesta busca establecer parámetros razonables que eviten la ruptura en la relación Fisco – Contribuyente. No es posible desconocer el derecho del contribuyente a recuperar su crédito, como no es posible desconocer el hecho de que una Administración Tributaria que devuelva impuestos no ingresados, se torna vulnerable e inestable en términos de recaudación.

CONCLUSIÓN

La problemática de la correcta devolución del crédito fiscal debe ser enfocada en un contexto general, donde se genere un debate en torno a los afectados al proceso, buscando soluciones que contemplen un equilibrio en la distribución de responsabilidades y obligaciones.

Mantener el sistema actual no beneficia a ninguna de las partes. Finalmente el plazo que se demora en la devolución de impuestos no ingresados al Fisco es extenso, si consideramos la demanda judicial de por medio; razón por la cual resulta razonable considerar mayores plazos administrativos que permitan evitar la judicialización de la devolución, con criterios claros y transparentes para el contribuyente.

Al margen de considerar las facturas que no reúnan los requisitos formales para la devolución, el problema del no ingreso del impuesto al Fisco es un riesgo mayor y una invitación a seguir con esquemas de evasión fiscal, como los casos de mega evasión que se fueron dando. Es necesario lograr que el contribuyente coadyuve en la tarea del control de policía que debe realizar la Administración, esto permitirá transparencia en el proceso y certidumbre en cuanto al recupero de los créditos.

Lo concreto y seguro es que el esquema actual no puede continuar y precisa de una revisión de carácter legal. Es necesario iniciar un debate social sobre esta situación donde se logre acuerdos que permitan alcanzar una imperiosa armonía en la relación tributaria.

La interpretación del presente artículo queda finalmente a criterio del lector, quien lejos de ataduras y pasiones forjará su criterio con base en lo debido o a la conveniencia, según sea el caso.

BIBLIOGRAFÍA:

AGUIAR LOZANO, Hugo Fernando. Tratado sobre la teoría del enriquecimiento injustificado o sin causa en el derecho civil de las obligaciones.

RUOTI, Nora. Lecciones para Cátedra de Derecho Tributario. 3era Edición.

QUIROGA LAVIÉ, Roberto. Derecho Constitucional Argentino, Tomo I.

SAGÜÉS, Néstor Pedro. Elementos de Derecho Constitucional. Editorial Astrea. Buenos Aires, 1999. Tomo I. página 110.

PANGRAZIO, Miguel Angel. Tratado de Derecho Público.

ZONA DE RESERVA DE LA ADMINISTRACION EN LOS AMPAROS

Luz Marina Romero Castillo.⁶⁴

CONSIDERACIONES PRELIMINARES

El presente material busca analizar las actividades esenciales del Estado y más específicamente, aquellas que guardan relación con la Administración Financiera del Estado, que corresponden por mandato constitucional al Poder Ejecutivo como administrador general del país. Las ejecuta a través del Ministerio de Hacienda e integran la denominada “zona de reserva de la Administración”, dentro de la cual los tribunales no pueden actuar válidamente; constituyéndose en el candado para que las acciones de amparo contra esta cartera de estado no procedan.

No siempre se conjugan adecuadamente la necesidad del Estado con la de los ciudadanos, en cuanto al cumplimiento de obligaciones financieras. Esto lo hemos presenciado en numerosos amparos constitucionales, donde se busca forzar a la Administración a realizar pagos no previstos o que carecen de flujo de caja necesaria para solventarlos; siendo de suma importancia la actuación judicial que evite generar sentencias particulares, que terminen afectando intereses generales.

En tal sentido, no solo influenciar o suplir al Estado en cuestiones financieras es invadir la zona de reserva de la Administración, también vemos que el órgano jurisdiccional no puede igualmente suplir las funciones legales del órgano administrativo. Por ejemplo, concediendo o denegando derechos subjetivos solicitados, como la jubilación, un haber de retiro, una pensión u otras funciones propias del órgano administrativo. De ahí que el trámite sumarísimo del amparo puede poner en riesgo la inalterabilidad de la zona de reserva legal de la Administración, que lo analizaremos seguidamente con más detalles.

⁶⁴ Abogada, Universidad Nacional de Asunción (1993). Especialización en Tributación del Centro de Estudios Fiscales (2014 - 2015). Bachiller en Ciencias y Letras, Colegio Experimental Paraguay Brasil (1987). Experiencia laboral relevante: Abogada Fiscal de la Abogacía del Tesoro del Ministerio de Hacienda (desde el 2001). Abogada procuradora desde (1996 – 2001). Anteriormente se desempeñó como Asesora adjunta de la Asesoría Técnica Jurídica de la Subsecretaría de Estado de Administración Financiera, del Ministerio de Hacienda (1995-1996).

Amparo y su improcedencia

En primer término, cabe recordar que el instituto del amparo se halla consagrado como una garantía, en nuestra Constitución Nacional, en el Capítulo XII.

La expresión garantía comprende, al decir del Dr. Enrique A. Sosa en su obra Amparo Judicial, a aquellos remedios de carácter jurisdiccional dispuestos en la aludida Carta Magna para asegurar la validez plena de los derechos ahí acordados. De esta forma, además del amparo, se hallan incluidos el habeas corpus, el habeas data y la declaración de inconstitucionalidad.

El Artículo 134 de nuestra ley fundamental establece que “toda persona que por un acto u omisión, manifiestamente ilegítimo, de una autoridad o de un particular, se considere lesionada gravemente, o en peligro inminente de serlo en derechos o garantías consagrados en esta Constitución o en la ley, y que debido a la urgencia del caso no pudiera remediarse por la vía ordinaria, podrá promover amparo ante el magistrado competente”. Dispone también que “el procedimiento será breve, sumario, gratuito, y de acción popular para los casos previstos en la ley. El magistrado tendrá facultad para salvaguardar el derecho o garantía, o para restablecer inmediatamente la situación jurídica infringida. Si se tratara de una cuestión electoral, o relativa a organizaciones políticas, será competente la justicia electoral. El Amparo no podrá promoverse en la tramitación de causas judiciales, ni contra actos de órganos judiciales, ni en el proceso de formación, sanción y promulgación de las leyes”. Finalmente, establece que “la ley reglamentará el respectivo procedimiento y que las sentencias recaídas en el amparo no causarán estado”.

De la aplicación de la normativa constitucional, así como su correspondiente reglamentación, se definen claramente los requisitos o presupuestos fundamentales de la procedencia del amparo, también desarrollados en la doctrina y jurisprudencia aplicables. Pueden resumirse en: Acto u omisión ilegítimos; Norma o garantía violada; Inexistencia o agotamiento de otras vías y la urgencia que caracteriza la necesidad del remedio.

En efecto, actualmente el Código Procesal Civil regula el procedimiento en el Título II del Libro IV, Artículos 565 y siguientes, con las modificaciones introducidas por la Ley N° 600/95.

Así tenemos que, en concordancia con el artículo 134 de la C.N., el Código de Procedimientos Civiles indica en el artículo 565 que “la acción de amparo no procederá a) contra resoluciones o sentencias dictadas por jueces o tribunales; b) cuando se trate

de restricción a la libertad individual en que corresponda la interposición de habeas corpus; y c) cuando la intervención judicial impidiere directa o indirectamente la regularidad, continuidad o eficacia de la prestación de un servicio público o desenvolvimiento de actividades esenciales del Estado”.

En dicho contexto, corresponde resaltar principalmente que la acción de amparo es categóricamente improcedente contra el ejercicio de una actividad esencial del Estado.

Ahora bien, aquí surge la pregunta ¿qué se entiende por actividad esencial del Estado?

En la doctrina encontramos varias consideraciones al respecto y precisamente Gabino Fraga en su obra “Derecho Administrativo”, ha definido la actividad del Estado, como el conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza en virtud de las atribuciones que la legislación positiva le otorga. El otorgamiento de dichas atribuciones obedece a la necesidad de crear jurídicamente los medios adecuados para alcanzar tales fines.

Por su parte, Andrés Serra Rojas en su libro “Derecho Administrativo”, afirma que la actividad del Estado (lo que debe hacer), se define por el conjunto de normas que crean órganos, fijan su funcionamiento y los fines que deben alcanzar. Añade que la exigencia lógica del Estado se precisa por los fines o propósitos que una sociedad organizada le ha venido señalando, de acuerdo a su propia naturaleza.

Al respecto, el Prof. Miguel Marienhoff en su “Tratado de Derecho Administrativo”, dice que la existencia del Estado obedece a la necesidad de satisfacer en la mejor forma las necesidades del grupo social (individuos) que lo integra y que la experiencia universal demuestra que para lograr tal satisfacción es indispensable, en último término, la coacción. Esto se logra mediante el imperium poder del Estado, que se hace efectivo en cualquiera de los órdenes donde éste desenvuelve su actividad. En términos generales, la actividad estatal se concreta en tres funciones: Legislación, Justicia y Administración, cuyos respectivos “órganos” ejercitan partes o secciones del “poder” del Estado”.

De esta forma, la actividad esencial estatal podría definirse como el conjunto de tareas atribuidas legalmente, que el Estado debe desarrollar para la consecución de sus fines. Y en atención a la teoría de Montesquieu, de la división de poderes o, mejor dicho, de la división de las funciones del poder, recogida por nuestra Carta Magna (como uno de los principios básicos del Estado de Derecho); la actividad esencial del Estado se divide en tres categorías: administración, legislación y jurisdicción.

De la Zona de Reserva de la Administración

Ahora bien, como ya lo señalara más arriba, el Artículo 565, inciso c), del Código Procesal Civil; expresamente se prohíbe la admisión de amparos direccionados contra el ejercicio de facultades o atribuciones legales del Estado, que comprenden su actividad esencial.

En este punto, voy a centrarme en resaltar a la dirección de la Política Administrativa como atribución exclusiva y excluyente del Poder Ejecutivo, expresamente consagrada en la Constitución Nacional y demás normativas pertinentes. Estas expresan cuanto sigue:

La Constitución Nacional en relación, dispone en su artículo 238 que los deberes y atribuciones de quien ejerce la presidencia de la República, son entre otros la de representar al Estado y dirigir la administración general de país; así como la de disponer la recaudación e inversión de las rutas de la República, de acuerdo con el Presupuesto General de la Nación y con las leyes; rindiendo cuenta anualmente al Congreso de su ejecución.

En el Artículo 240, determina que “la dirección y la gestión de los negocios públicos están confiadas a los ministros del Poder Ejecutivo, cuyo número y funciones serán determinados por la Ley”.

Hace lo propio a través del artículo 242, disponiendo que “los Ministros son los jefes de la administración de sus respectivas carteras, en las cuales, bajo la dirección del Presidente de la República, promueven y ejecutan la política relativa a las materias de su competencia” y “son solidariamente responsables de los actos de gobierno que refrendan. Anualmente, presentarán al Presidente de la República una memoria de sus gestiones, la cual será puesta a conocimiento del Congreso”.

En lo que al ámbito del Ministerio de Hacienda (MH) se refiere y, más puntualmente, a la Administración Financiera del Estado, la Ley N° 109/91 “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 y sus modificaciones”, preceptúa en su artículo 1° que “el Ministerio de Hacienda tendrá, las siguientes funciones y competencias, que serán ejercidas por medio de la Estructura Orgánica prevista en la presente esta misma disposición Legal, como ser entre otros, 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; igualmente, 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; así como 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 perspectiva de la Economía Nacional; y la administración del sistema de Jubilaciones, Pensiones y Haberes de Retiro del Personal del Sector Público; como también 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”.

En el artículo 2º, por su parte dispone que “el Ministerio 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 prescripto por la Constitución Nacional, las disposiciones legales pertinentes y la presente Estructura Orgánica”.

En el artículo 3º establece que “la Estructura Orgánica del Ministerio de Hacienda comprende las varias Reparticiones principales entre las que podemos citar a la Sub Secretaría de Estado de Administración Financiera y a la Dirección Administrativa”.

En cuanto a la Sub Secretaría de Estado de Administración Financiera, el artículo 19º, dispone que “la misma tendrá a su cargo la administración de los recursos del Estado, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes y 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 Público, la Contabilidad Gubernamental y la elaboración e implantación de normas y procedimientos uniformes para la administración de todos los recursos del Estado. También establece que tendrá a su cargo la Administración del Sistema de Jubilaciones, Pensiones y Haberes del Retiro del Personal del Sector Público”.

En consecuencia, si en un amparo la parte actora pretendiera que el magistrado competente ejecute normas discrecionales del Poder Ejecutivo, afectando con esto el Sistema de Administración Financiera del Estado (reglado expresamente en las normas precedentemente citadas); se estaría solicitando en puridad, la intervención judicial por esta vía, contra una actividad esencial del Estado; resultando en estas condiciones, prohibida por ley la admisión de la acción y, peor aún, su procedencia.

Además, recordemos que todo lo atinente a la Administración Financiera del Estado, corresponde al Poder Ejecutivo como administrador general del país a través del MH; facultad indelegable e improrrogable, por expresa imposición constitucional que comprende la denominada “Zona de Reserva de la Administración”. Conlleva la presunción de legitimidad del accionar administrativo y de los actos emanados como su consecuencia, que no se puede soslayar.

El Poder Ejecutivo ejerce estas facultades que le son privativas con la misma independencia que los otros órganos del poder; como lo son el Legislativo y el Judicial, que ejercen las funciones que le son propias.

Sobre el punto, el Tratadista argentino Miguel S. Marienhoff, en su obra citada más arriba, dice que “las atribuciones del órgano presidencial hállanse establecidas en el artículo 86 (1062) de la Constitución Nacional, norma que, dentro de nuestro orden constitucional, sintetiza y traduce las facultades que le competen al poder Administrador, atribuciones que integran y constituyen la zona de reserva de la Administración, dentro de la cual sólo puede actuar válidamente ésta, del mismo modo que únicamente el legislador puede actuar en la llamada zona de “reserva de la ley”, ... De acuerdo al artículo 87 de la Constitución Nacional, el Poder Ejecutivo desenvuelve su acción a través de los ministerios”.

En este contexto, llevo lo precedentemente formulado, a dos casuísticas a saber:

1- Orden de pago. Si al plantearse la acción de amparo, la parte actora pretendiera la orden del Juzgado, para que el Ministerio de Hacienda proceda inmediatamente a un pago (de indemnización a víctimas de la dictadura, transferencia a una entidad sin fines de lucro, entre otros) con cargo al Presupuesto General de la Nación (PGN). Nos encontramos ante una petición improcedente de disposición judicial sobre actividades relacionadas a la política administrativa del Estado paraguayo, afectadas por las normativas más arriba citadas, al corresponder a la denominada “zona de reserva de la Administración” y una “actividad esencial del Estado”, inadmisibles en sana crítica. Debe darse en estas condiciones, el rechazo de la inviable acción de amparo.

2- Orden de que se conceda un derecho, ante omisión de pronunciamiento. Si la parte accionante en el amparo solicitara al Juzgado que ordene al Ministerio de Hacienda para que se expida favorablemente en su caso (concediendo jubilación, haber de retiro o pensión como herederos, etc.), la acción sería improcedente.

En efecto, al decir del Dr. Enrique A. Sosa, en su obra “El Amparo Judicial”, en nuestra jurisprudencia han existido algunos pronunciamientos sobre el amparo ante la omisión de actos de la Administración, lo que se ha dado en llamar en la doctrina argentina el “Amparo de pronto despacho”. Si bien los tribunales de nuestro país se han limitado a emplazar a la autoridad administrativa para que se pronuncie respecto de la cuestión planteada, en ningún caso se procedió a suplir la omisión o la inacción de las autoridades mediante la decisión judicial sobre la cuestión. Y dicho razonamiento es correcto, pues el juez no puede dictar actos administrativos, subrogándose en las funciones propias del funcionario o autoridad.

Ello constituiría, sigue manifestando, una lesión constitucional al producirse una invasión de la “zona de reserva de la Administración” en contra del principio de separación de los poderes. Más allá de que en el amparo el juez debe buscar los medios efectivos para lograr la reparación de un derecho constitucional vulnerado, el remedio no puede consistir en que aquel dicte el acto administrativo o, lo que es lo mismo, indique el sentido o la medida que debe adoptarse; pues eso implicaría la sustitución de la autoridad administrativa por el juez, y la violación grave, no tan sólo de un derecho, sino de toda la estructura constitucional. Por ello, en los casos de silencio de la administración y si concurrieran todos los requisitos para la procedencia del amparo, el juez no puede adoptar la decisión omitida. Debe limitarse a provocarla mediante las intimaciones, emplazamientos o apercibimientos que sean conducentes para que el acto administrativo se dicte.

Fortaleciendo los fundamentos expuestos sobre la improcedencia de los amparos contra actividades esenciales del Estado, paso a citar las siguientes argumentaciones en sentencias que forman parte de la jurisprudencia existente sobre el tema y que expresan:

“...En el caso de autos, la pretensión de la actora implicaría la orden del Juzgado de que sea pagada la pensión de excombatiente del padre de la accionante, a la misma. Ello conllevaría que el Juzgado se expida sobre el derecho de la recurrente a percibir dicha pensión, extremo que corresponde al órgano de la administración correspondiente...” (SD N° 124/2006. Pabla Mercedes Espínola c/ DGJP del MH).

“...El órgano jurisdiccional no puede dictar actos administrativos de otro Poder del Estado pues de ser así, se estaría subrogando en las funciones concretas de las autoridades competentes, lo cual a su vez crearía una violación del Principio Constitucional de Independencia y División de los Poderes del Estado, e incluso ingresar al espacio de crear legislación, modificando o alterando, en este caso, la Ley del Presupuesto Nacional,

que jurídicamente es inconcebible”. (AyS N° 63/2010. Amparo constitucional presentado por Mario Vázquez c/ MH y SFP).

“...La petición del amparista es la de ordenar el Juez un acto administrativo de pago a favor de la Fundación de ayuda al hemofílico (FUNDAHEMO), por parte del Ministerio de hacienda, de los importes correspondientes a los últimos 4 (cuatro) bimestres, al respecto no es permitido por Constitución Nacional a esta Magistratura invadir competencias públicas propias de otro poder del Estado, vulnerando el principio constitucional de separación de poderes,...tampoco tiene facultades legislativas para ordenar vía sentencia la modificación del reglamento y de las normativas con relación a las transferencias a entidades sin fines de lucro y personas jurídicas”. (SD N° 105/2013. FUNDAHEMO c/ MH s/ amparo constitucional).

En consonancia con todo lo hasta aquí expuesto, cabe señalar que el concepto de la “Zona de Reserva de la Administración” constituida (en este caso desarrollado) por la dirección de la política administrativa financiera, como actividad esencial del Estado en lo que al Poder Ejecutivo compete; al ser descripto y fundado apropiadamente en contestaciones de amparos planteados contra el Ministerio de Hacienda, han significado argumento sólido para nuestros tribunales, al momento de rechazar las acciones.

No obstante, es importante indicar igualmente que no existe para los doctrinarios un criterio uniforme sobre la cuestión, quienes describen el contenido del concepto “actividades esenciales de la administración”, de acuerdo a sus corrientes ideológicas.

De allí la necesidad de advertir que si este tema pudo dar lugar a distintas opiniones encontradas de juristas (que constituyen justamente una fuerza de convicción para los magistrados), de igual manera queda librado a la opinión particular de estos últimos, decidir en qué casos los amparos deberían ser rechazados o admitidos por afectar o no a una zona de reserva administrativa.

BIBLIOGRAFÍA

Constitución Nacional 1992.

SOSA, Enrique A. El Amparo Judicial.

CASCO PAGANO, Hernán. Código Procesal Civil comentado y concordado.

MARIENHOFF, Miguel. Tratado de Derecho Administrativo.

FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo.

SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo.

Ley N° 109/91 "QUE APRUEBA CON MODIFICACIONES EL DECRETO-LEY N° 15 DE FECHA 8 DE MARZO DE 1990, "QUE ESTABLECE LAS FUNCIONES Y ESTRUCTURA ORGANICA DEL MINISTERIO DE HACIENDA", modificada y ampliada por la ley N° 4.394/11.

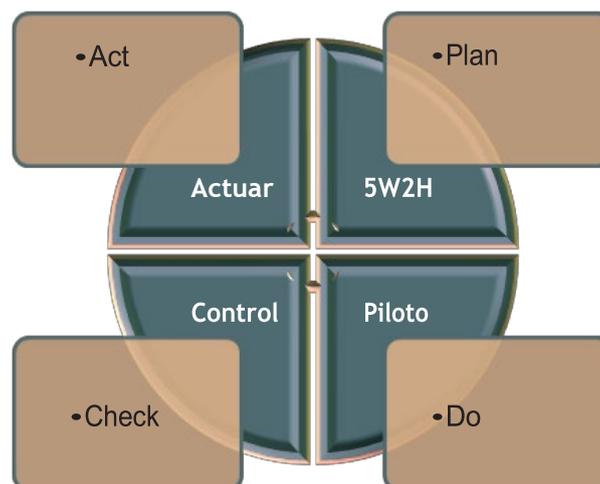
Jurisprudencia. Tribunales del Paraguay.

LA PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA INTELIGENTE

Hugo Manuel García Ávalos.⁶⁵

La planificación estratégica es un proceso por el cual tienen que pasar las organizaciones con el objeto de pensar filosóficamente los temas inherentes a Identidad, entendiendo esta como el conjunto de valores, misión, visión y objetivos estratégicos.

Independientemente a la técnica utilizada, se parte del análisis, tanto interno como externo, positivo y negativo; que permite, a través del autodiagnóstico de la empresa, conocer y entender sus debilidades y amenazas, sus fortalezas y oportunidades. Preferentemente desde la situación actual hasta el escenario futuro.

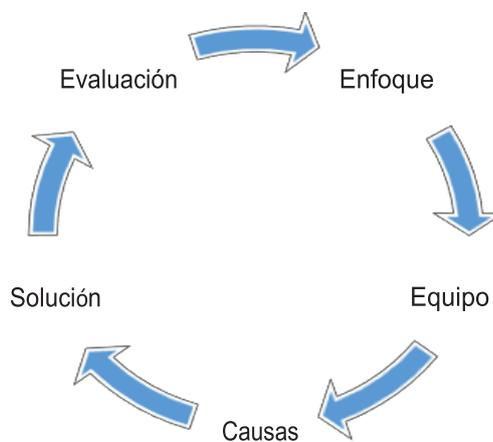


⁶⁵ Economista. Máster en Política y Gestión Pública, Universidad Nuestra Señora de la Asunción – Centro de Análisis y Difusión de Economía Paraguaya (Cadep). Magíster en Planificación Estratégica Nacional, Instituto de Altos Estudios Estratégicos. Especialización en Sistemas de Calidad y Mejoramiento de la Productividad, Escuela de Administración de Negocios de Educación Superior (EDAN). Postgrados en: i) Elaboración y Evaluación de Proyectos de Inversión. Centro Paraguayo de Estudios de Desarrollo Económico y Social (Cepades). ii) Curso Regional Intensivo de Análisis Demográfico para el Desarrollo. Centro Latinoamericano de Demografía (Celade) Santiago, Chile. iii) Capacitación para Capacitadores en Diseño y Gerencia de Políticas, Programas y Proyectos Sociales. Instituto Interamericano para el Desarrollo Social (Indes) Experiencia laboral relevante: Servidor público en la Presidencia de la República - Secretaría Técnica de Planificación del Desarrollo Económico y Social (STP), en la Dirección de Inserción Internacional para el Desarrollo, comisionado del Ministerio de Hacienda. Anteriormente desempeñó funciones en la Administración Nacional de Navegación y Puertos (ANNP) comisionado del Ministerio de Hacienda (2015 - 2018) en calidad de jefe, Unidad de Proyectos Estratégicos, secretario general, gerente de Planificación. En el Ministerio de Hacienda fue coordinador general del Programa de Fortalecimiento y Modernización de la Administración Fiscal (2009-2014). En la Presidencia de la República (2008-2009) trabajó en la Unidad Técnica de Modernización de la Administración Pública. Fue coordinador técnico, comisionado del Ministerio de Industria y Comercio. En el Ministerio de Industria y Comercio (2003-2008) ejerció como director general de Auditoría Interna Institucional y como coordinador administrativo financiero del programa Focem.

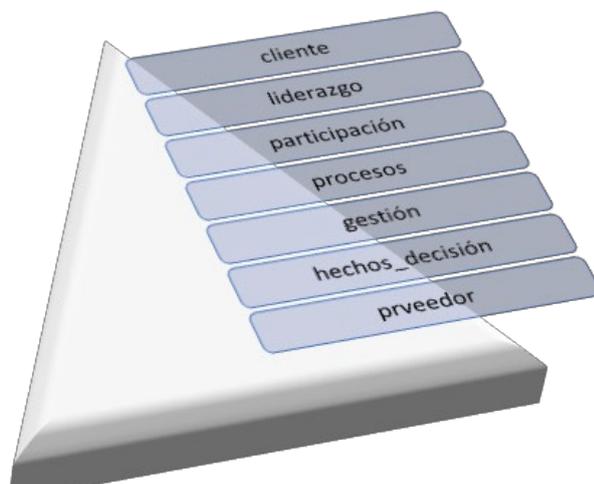
La evolución del concepto de planificación en el ámbito empresarial, da cuenta de que existen muchos apellidos que se le fueron dando: estratégica, estratégica nacional, estratégica participativa, estratégica y operativa; entre otros.

Parafraseando a Peter Senge, con la organización inteligente utilizo en esta ocasión Planificación Estratégica Inteligente (PEI), en el entendimiento de un proceso abierto al aprendizaje y a la mejora continua.

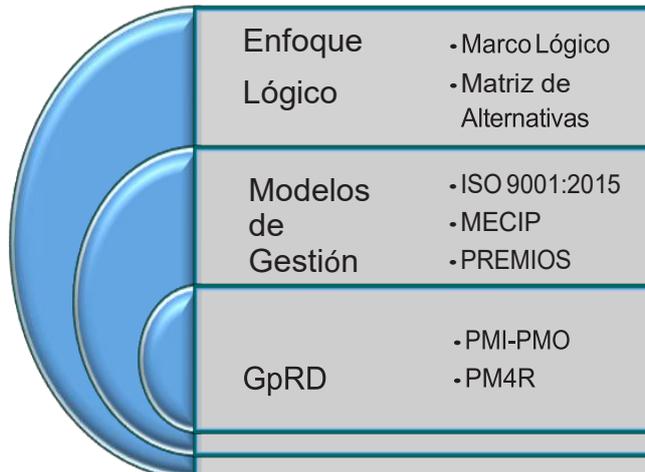
Se trata no solo de planificar y planificar, más bien se trata de ejecutar e implementar para que tenga sentido, y genere cambios, todo lo que fluye del pensamiento estratégico dispuesto en un plan dinámico orientado a lograr resultados.



Nuestras organizaciones necesitan crecer y aprender continuamente, ajustándose a las necesidades y expectativas de sus clientes. Nuestras organizaciones, tanto del sector público como privado, necesitan proyectarse, asumir riesgos medidos y conocer el entorno (remoto e inmediato) a partir de las características, habilidades, creatividad e innovación de sus colaboradores.



Para una PEI exitosa, lo primero entonces es crear una identidad institucional. Luego se recomienda, con la metodología adecuada, identificar los factores críticos de éxito en la lógica de poder atacar estratégicamente los puntos claves que deberían atenderse y que se conocen cabalmente; a partir de la lectura objetiva que se da a la organización desde la etapa de revisión diagnóstica.



Adicionalmente, resulta clave apuntar a convertir las ideas en acción, lo cual sólo es posible si acompañamos nuestra PEI con directrices y estrategias bien definidas y que faciliten el proceso ordenado, requerido de pensamiento estratégico.

En esta instancia se destacan por su utilidad práctica y efectiva, técnicas y herramientas de interés relacionadas a:

- a) Procesos de negociación con stakeholders. Creando y manteniendo acuerdos y alianzas de largo plazo y que contribuyan a la prosecución de metas y objetivos.
- b) Cuadro de mando integral.
- c) 5W2H.
- d) Rueda de la Calidad (Ciclo PDCA).

Parafraseando a Edward Deming con la rueda de la calidad, Ciclo PDCA (o ciclo de mejora continua), se considera a las etapas del ciclo de calidad (plan-do-check-act):

Planear (planificación), Hacer (ejecución), Comprobar (control) y Actuar (incorporación), como insumos que, procesados de acuerdo a la metodología sugerida, facilitan el proceso de Planificación en todos los aspectos que afectan a la organización; sea desde las actividades y tareas de Marketing y Operaciones, así como desde el servicio técnico y de asistencia. Deseable siempre con tecnología de punta en el rubro del negocio de la organización.



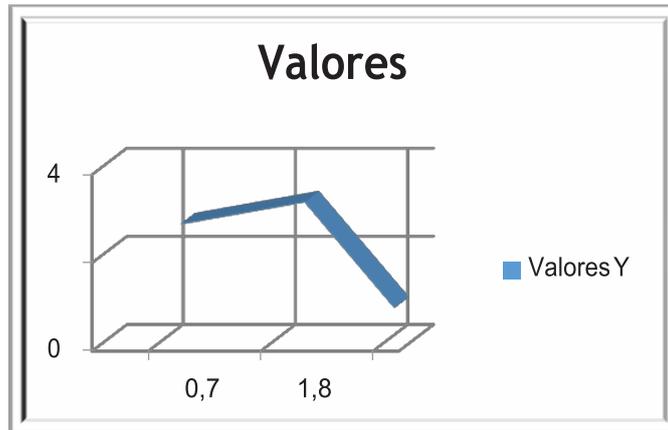
La Rueda de la Calidad es como una tijera que funciona bien con sus dos hojas, solo si se encuentra bien afilada.

Por un lado, se combina así al *Plan y Evaluación*, como aprendizajes logrados a partir de controles y aprendizajes que se destacan; así como la revisión y chequeo de indicadores y experiencias, mirando los resultados conforme lo planificado.

Por otro lado tenemos la *Ejecución y Acción* que, lidiando con la realidad, la capacitación y el conocimiento, debe crearse desde la práctica a pequeña escala primero. Facilita a su vez la incorporación de acciones de aprendizajes que realimentan el ciclo a las sucesivas nuevas etapas del proceso de planificación. Este, para que sea exitoso, debe insertarse en la cultura de la organización.

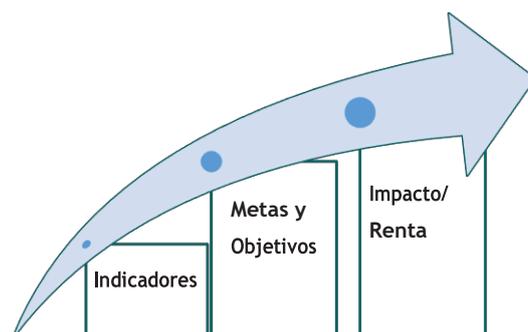
Antes ya nos contaban la misma historia, solo que procedía desde el marco lógico y el método ZOOP; el análisis de involucrados y el plan de acción; la lógica vertical y horizontal. En realidad nada cambió, solo hay nuevos instrumentos. La necesidad de actuar siempre con planificación, está intacta.

Hoy pasamos revista desde el Cuadro de Mando Integral (BSC), los modelos de gestión de la calidad y/o los criterios de excelencia, así como el project management, y la gestión por resultados. Metodologías y enseñanzas, todas y cada una con una batería de metas e indicadores útiles en la medida de su entendimiento y elección.



Finalmente, solo actuamos como protagonistas de la historia y con enfoque emergente, estemos o no encaminados a la acreditación y/o certificación, al premio y/o a la autoevaluación, cuando...:

- I. Hacemos lógico al marco lógico y a nuestra matriz de alternativas, le damos vida a los indicadores.
- II. Vivenciamos la calidad y nos comprometemos con la excelencia.
- III. Hacemos todo lo anterior, desde nuestra organización:
 - a) Con los mismos principios de calidad.
 - b) El sistema de valores de la organización.
 - c) La práctica continua de herramientas.



El camino de la gestión por procesos a través del MECIP en las instituciones públicas del Paraguay.

Edgar López Jiménez⁶⁶.

INTRODUCCIÓN

En el siguiente artículo pretendo referirme a la herramienta base para un sistema de control interno para las instituciones públicas del Paraguay desde el año 2008, con la adopción y puesta en vigencia del Modelo Estándar de Control Interno (MECIP). En su estructura contiene guías de implementación y formatos que proponen un “cómo” y una norma de requisitos mínimos desde enero de 2018, estableciendo el “qué” debe contener como elementos el sistema de control interno de las instituciones públicas. Ambas son complementarias entre sí, y compatibles con diferentes sistemas de gestión establecidos a nivel internacional, pero se requiere conocer el “porqué” y “para qué”, con el fin de lograr una implementación efectiva que impacte en la eficiencia, eficacia y transparencia de la gestión institucional. Así se logrará la satisfacción de la ciudadanía.

El Cómo

En Paraguay, desde el año 2008, se cuenta con el Modelo Estándar de Control Interno para Instituciones Públicas del Paraguay (MECIP). El mismo fue aprobado por Decreto N° 10.883 de fecha 11 de septiembre de 2007, por la cual se establecen facultades, competencias, responsabilidades y marco de actuación en materia de control interno de la Auditoría General del Poder Ejecutivo (AGPE). En su séptimo artículo menciona que

⁶⁶ Licenciado en Administración de Empresas y contador público, Universidad Nacional de Asunción. Postgrado en Didáctica Universitaria, Universidad Nacional de Asunción. Maestría en Gestión y Administración Financiera Pública, Instituto Superior de Estudios de Posgrados Vía Pro Desarrollo, en etapa de tesis. Posgrado en Inteligencia Estratégica, Instituto de Altos Estudios Estratégicos. Auditor de Calidad ISO 9001:2018 por el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) de la República de Colombia. Curso de Políticas de Defensa y Amenazas Complejas en el Centro de Estudios Hemisféricos para la Defensa William Perry (CHDS), Washington D.C. Curso Avanzado de Defensa en la Escuela Superior de Guerra, Río de Janeiro, Brasil. Formador en Gestión Pública, Departamento de Ingeniería de la Facultad de Ciencias Físicas y Matemáticas de la Universidad de Chile. Curso sobre Gestión de Emergencias y Técnicas de Intervención y Salvamento en Catástrofes Urbanas (Nivel II), realizado en la Escuela Nacional de Protección Civil del Ministerio del Interior del Reino de España. Experiencia laboral relevante: Actualmente es Director de Planes Operativos y Logísticos de la Dirección General de Defensa Civil y miembro del Equipo Técnico MECIP del Ministerio de Defensa Nacional. Profesor en la etapa Auditoría Gubernamental – MECIP, para la Maestría en Gestión y Administración Financiera Pública del Instituto Superior de Estudios de Posgrado Vía Pro Desarrollo.

una de las competencias de la AGPE es aprobar, regular, administrar y actualizar permanentemente el Modelo Estándar de Control Interno para las instituciones asignadas dentro de su marco de actuación, a fin de garantizar el cumplimiento del control en las distintas dependencias del Poder Ejecutivo. La resolución de la Contraloría General de la República (CGR) N° 425, de fecha 9 de mayo de 2008, adopta el MECIP como marco para el control, fiscalización y evaluación de los sistemas de control interno de las entidades sujetas a la supervisión de la CGR.

Un Modelo Estándar de Control Interno se constituye en un marco de estructuras, conceptos y metodologías necesarias para permitir el diseño, desarrollo, implementación y funcionamiento de un control interno adecuado, que apoye el cumplimiento de los objetivos institucionales de cada organismo o entidad del Estado (Modelo Estándar de Control Interno para Instituciones Públicas del Paraguay, 2008, pág. 14). Este modelo está dividido en tres componentes corporativos, nueve componentes y 29 estándares de control.

Para la implementación del mismo, contiene guías y formatos que ayudan al desarrollo del Sistema de Control Interno (SCI) en las entidades públicas del país y que la evaluación por parte de los órganos de control pueda realizarse bajo ciertos requisitos que debe poseer dicho sistema y tiene como origen y relación con la herramienta COSO (siglas de Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway), así como con elementos de la Norma ISO 9001:2008 Sistema de Gestión de la Calidad como ser la gestión por procesos. La gestión por procesos en la administración pública, supone el paso de una visión administrativa hacia una gestora, y un cambio cultural. En otras palabras, significa situar a la ciudadanía como eje fundamental de la prestación del servicio público (Normas de Requisitos Mínimos para Sistemas de Control Interno - MECIP:2015, 2015, pág. 22). Este concepto es un atributo, pues así lo denomina la norma MECIP:2015, que tiene el objetivo de aclarar la idea sobre los temas abordados en cada componente; y en este punto específico es oportuno identificar que menciona el cambio radical que trae esta nueva forma de gestión a la administración pública paraguaya, enfocando su atención a la satisfacción del cliente.

El concepto de satisfacción no tiene la relevancia que se suele conceder en el sector privado, al menos en su acepción de satisfacción individual del consumidor. El carácter colectivo del valor público, la existencia de limitaciones u obligaciones normativas y la separación de los roles entre usuario y beneficiario; no permiten conceder el valor que se le otorga al concepto de satisfacción en el mercado privado. Naturalmente, ello no

significa que no se aspire a que la acción del sector público genere altos niveles de satisfacción individualizada de parte de los ciudadanos/usuarios (Modelo abierto de Gestión Para Resultados en el sector público, 2007, pág. 27)

El qué

En el año 2015, la CGR, en conjunto con otras instituciones públicas, como la Administración Nacional de Electricidad (ANDE), el Ministerio de Hacienda (MH), el Banco Central del Paraguay (BCP), la Corte Suprema de Justicia (CSJ), la Cámara de Senadores y la Universidad Nacional de Asunción (UNA); se reunieron con el fin de actualizar o adaptar el modelo a una guía más práctica. De allí surgió la Norma de Requisitos Mínimos para un Sistema de Control Interno del Modelo Estándar de Control Interno para Instituciones Públicas del Paraguay – MECIP:2015. Fue aprobado por resolución de la CGR N° 377 de fecha 13 de mayo de 2016, y en la misma establece la entrada en vigencia de la norma desde enero de 2018.

Esta herramienta tiene una estructura de cinco componentes, dieciséis principios y atributos que tienen como fin aclarar conceptos sobre los requisitos, manteniendo elementos similares a los de la Norma ISO 9001:2015 Sistema de Gestión de la Calidad y la herramienta COSO III. Estas eran las normativas vigentes al momento de la elaboración del MECIP 2015.

La sistemática establecida en la norma MECIP:2015 define el “qué” o los requisitos mínimos. El “cómo” implementarlo lo establece el modelo MECIP, ambas herramientas están en vigencia y son compatibles. Los requisitos mínimos más las guías y formatos establecen un camino para la implementación, no olvidando que se debe contar con toda la información legal de la institución y la misión. Además, indican que la construcción debe ser participativa y estar orientada a las necesidades y expectativas del cliente.

En el sector público, el cliente es identificado atendiendo a la misión de cada entidad en ciudadano, usuario, beneficiario, contribuyente, aportante u otros. Son los destinatarios de los productos del sector público en sus diferentes formas, ya sea individualmente o como parte de una colectividad.

Por tanto, los ciudadanos están involucrados de manera activa o pasiva, en la producción de valor público. Son ellos quienes exigen al Estado el cumplimiento de sus obligaciones; de la madurez de sus convicciones y prácticas democráticas depende de la calidad de sus demandas. Aunque los ciudadanos no son los operadores de la gestión pública sí

son un factor importante para su desarrollo y consolidación (Modelo abierto de Gestión Para Resultados en el sector público, 2007, pág. 31). Este nuevo elemento de diferentes formas de exigencias nos lleva a replantear el modelo de dirección, gestión del Estado y el modelo de relación entre el Estado y los ciudadanos.

El porqué y para qué

Una condición indispensable para el buen Gobierno es tener una capacidad prospectiva para visualizar los posibles escenarios nacional, regional y mundial con lo cual se fortalece la capacidad de responder con estrategias adecuadas. A nivel mundial, los cambios se producen con mayor magnitud, escala y velocidad ejerciendo presión a los gobiernos.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) define la prospectiva como el conjunto de tentativas sistemáticas para observar a largo plazo el futuro de la ciencia, la tecnología, la economía, y la sociedad con el propósito de identificar las tecnologías emergentes que probablemente produzcan los mayores beneficios económicos y/o sociales. Por tanto, esta herramienta no busca predecir el futuro sino construirlo o por lo menos que ocurran las situaciones más ventajosas.

En el libro *Las tendencias mundiales y el futuro de América Latina* (Bitar, 2014), y según el diálogo interamericano, se ha logrado reunir un registro de más de 600 estudios mundiales y sectoriales con perspectiva a largo plazo (al menos diez años) publicados en los últimos tiempos.

Al examinar las principales tendencias en los próximos años, se aprecia una coincidencia entre ellas. Una primera aproximación permite definir las seis tendencias mundiales siguientes, que pueden considerarse relevantes para el futuro de América Latina:

1. Tecnologías disruptivas, aquellas en gestación y cuya difusión transformaría sustancialmente la producción, el empleo, el bienestar, la gobernabilidad y las relaciones humanas;
2. Escasez de recursos naturales, por ejemplo, agua, alimentos, energía y minerales; cambios en la demanda e innovación tecnológicas;
3. Transformación demográfica, desplazamiento del poder, nuevos mercados, clases medias en ascenso, migraciones;

4. Urbanización y expansión de las ciudades, concentración de la población, demanda de infraestructura y servicios básicos, calidad de vida, competitividad de las ciudades;
5. Cambio climático, efectos en la agricultura, oportunidades de crecimiento verde, conciencia ciudadana y cambios de comportamiento; y
6. Gobernabilidad democrática, ciudadanos globales interconectados, impacto de nuevas tecnologías en las relaciones sociales, transparencia, seguridad, violencia y crimen organizado, ciberataques.

En estas tendencias claramente se ve que la gestión pública incide en todas ellas a través de las políticas públicas desarrolladas en cada área. Su impacto se ve reflejado en la capacidad de preparación para afrontar estos cambios que implicarían una mejora en la calidad de vida de la población.

Actualmente se cuenta con el Plan Nacional de Desarrollo de Paraguay (PND) 2030, con tres ejes estratégicos que son reducción de la pobreza y desarrollo social; crecimiento económico inclusivo, e Inserción de Paraguay en el mundo de manera adecuada con cuatro líneas transversales. Al respecto, una de ellas es la gestión pública transparente y eficiente.

Específicamente, la gestión pública transparente y eficiente implica satisfacer las necesidades de la población, coordinando las áreas funcionales para eliminar la fragmentación de tareas, optimizando los recursos, ofreciendo información veraz de todos los actos de gestión pública de interés para la sociedad (Plan Nacional de Desarrollo de Paraguay 2030, 2014, pág. 24).

Del PND 2030 se deberían desprender los planes estratégicos institucionales que requieren de indicadores de desempeño necesarios para tener un parámetro de si se está transitando por un buen camino, para la toma de decisiones. Brindan retroalimentación y la posibilidad de mejorar la gestión. También ayudan a generar información para las partes interesadas, comunicando logros y los desvíos si ocurrieron. En definitiva, generan confianza que es la base para una buena gestión democrática.

Recientemente se ha lanzado la guía metodológica para el diseño y formulación de programas presupuestarios en el marco del presupuesto por resultados, a efectos de mejorar la vinculación de la producción institucional con las prioridades de política pública y los resultados esperados (Guía Metodológica, Diseño y formulación de programas presupuestarios, 2018, pág. 11).

Al contar con esta pirámide de planificación se subsanaría un vacío actual entre la planificación estratégica y la operativa. Es necesario identificar los problemas que afectan a la población, los objetivos de solución a los problemas para la asignación del Presupuesto por Resultados (Guía Metodológica, Diseño y formulación de programas presupuestarios, 2018, pág. 16).

CONCLUSIÓN

Como se puede visualizar en el escrito, se cuenta con un Modelo Estándar de Control Interno para entidades públicas del Paraguay, una norma de requisitos mínimos para un sistema de control interno MECIP 2015 y un PND 2030, los cuales marcan las pautas acerca de nuestras acciones. No obstante, una de las principales debilidades ha sido transmitir la idea de “por qué” es necesario mejorar la gestión pública en Paraguay.

El MECIP es base para el desarrollo de un sistema de control interno, pero a la vez contiene elementos de gestión; y esa es la confusión que se genera en todos los niveles organizacionales. Es necesario contar con una buena socialización de los objetivos nacionales, ejes estratégicos, las líneas transversales y del MECIP; herramienta vigente que podría ayudar a la gestión pública.

Las organizaciones cuentan con su propia cultura organizacional porque están conformadas por personas con diferentes niveles de experiencias, formación, profesión y cultura, lo que lleva a tener una población bastante diversa al momento de socializar nuevas formas de gestión. Por tal razón, es crucial identificar estrategias adecuadas para lograr el éxito deseado.

Es necesario contar con una sensibilización, formación, capacitación y gestión del cambio en la cultura organizacional y en la cultura de las personas a todos los niveles de la organización, con materiales de apoyos didácticos, adecuados al nivel, para facilitar la comprensión de que la gestión debe estar alineada estratégicamente e integrada a las políticas públicas y al PND para minimizar la dispersión de esfuerzos.

El liderazgo para este cambio de paradigma es fundamental, visualizar el futuro para determinar las prioridades, conceptualizar un nuevo enfoque de gestión pública y aplicar la herramienta para luego poder evaluar a través de indicadores la mejora en la gestión. Se debe pensar en el control desde un punto de vista de competencia, de responsabilidad, pero también darle el enfoque positivo como una oportunidad de mejora.

El control social sobre el sector público se establece desde muchos ámbitos, es cada vez más relevante aquel que es promovido por la sociedad civil organizada y por los medios de comunicación. Hoy el sistema de control gubernamental cuenta con un nuevo actor que es la ciudadanía, la cual ejerce el control por medio de las nuevas tecnologías, la ley de acceso a la información pública y las redes sociales demostrando el empoderamiento y su impacto en la gestión pública.

Para una buena gestión, es imprescindible el conocimiento de la situación nacional, regional y mundial, tener las capacidades o herramientas necesarias para el cumplimiento de los objetivos institucionales; y comprender que es parte del engranaje del Estado. Tiene una función específica para el logro del bien común. Todo esto en el marco del Estado de derecho.

La herramienta MECIP, como lo habíamos mencionado, tiene relación en la gestión por procesos y con el ciclo de mejora continua: planear, hacer, verificar y actuar (phva). Por ende, su fin no es conocido y su implementación es de largo plazo; existiendo dos etapas fundamentales. Una de ellas es la implementación, en la que se ejecutan por primera vez todos sus componentes. La segunda etapa es de la mejora continua, que desarrolla a profundidad todos los instrumentos y la relación entre ellos. Es necesario tener conciencia de que la primera etapa del proceso es larga, costosa y compleja para que no decaigan los ánimos. Se pueden utilizar los cambios directivos o de gobiernos como nuevos motores que impondrán nuevas energías al ciclo.

BIBLIOGRAFÍA

BEED, Joel; Marma, Steve; Velazquez, Alfonso; Chaparro, Rolando; Maldonado, Patricio; OSPINA, Luz; Angel, Yolanda; Navas, Edgar; Perez, Teodoro; Jaramillo, Juan; Herrera, WILSON; Rubinsztein & Guillén , BDO. (2008). *Modelo Estándar de Control Interno para Instituciones Públicas del Paraguay*. Asunción: Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional - USAID.

BITAR, S. (2014). *Las tendencias mundiales y el futuro de América Latina*. Santiago de Chile: Naciones Unidas.

Dirección General de Presupuesto - Subsecretaría de Estado de Administración Financiera. (2018). *Guía Metodológica, Diseño y formulación de programas presupuestarios*. Asunción: Ministerio de Hacienda.

MORIYA, Emi; Fernández, Gladys ; Santacruz, Rosa; Franco , Christian; Oviedo, Gloria; BENITEZ , Maria del Carmen; Nuñez, Maria Gloria; Bazzano, Luis; Szlaifsztein, Fabio; PASTORE, César; Del Puerto, Alejandra. (2015). *Normas de Requisitos Mínimos para Sistemas de Control Interno - MECIP:2015*. Asunción: USAID - CEAMSO.

Secretaría Técnica de Planificación. (2014). *Plan Nacional de Desarrollo de Paraguay 2030*. Asunción: STP.

SERRA, Albert; Figueroa, Veronica; Saz, Angel; Berretta, Nora; Castro, Manuel; Garcia MORENO, Mauricio; Pares, Ariel; Castagnino, Ariel; Comas , Xavier; Echebarria, Koldo; PIMENTA , Carlos; Garcia López, Roberto; Cunil Grau, Nuria;. (2007). *Modelo abierto de Gestión Para Resultados en el sector público*. Washington, D.C.: Banco Interamericano de Desarrollo y el Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo .

COMPETENCIA DE LA PROCURADURIA GENERAL DE LA REPÚBLICA EN ACCIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD PROMOVIDA CONTRA ACTOS ADMINISTRATIVOS Y NORMATIVOS DICTADOS POR EL PODER EJECUTIVO.

Walter Canclini.⁶⁷

La Constitución Nacional, con vigencia desde 1992, en el Art. 259, en concordancia con el Art. 260º, acuerda a la Corte Suprema de Justicia (sala constitucional) los siguientes deberes y atribuciones:

“1. conocer y resolver sobre la inconstitucionalidad de las leyes y de otros instrumentos normativos, declarando la inaplicabilidad de las disposiciones contrarias a esta Constitución en cada caso concreto, y en fallo que sólo tendrá efecto con relación a este caso; 2. decidir sobre la inconstitucionalidad de las sentencias definitivas o interlocutorias, declarando la nulidad de las que resulten contrarias a esta Constitución.”.

El inciso 1º del artículo constitucional transcrito, en cuanto a su procedimiento, está regido por una disposición reglamentaria de fecha anterior a la vigencia de nuestra Constitución Nacional. Específicamente, el Código Procesal Civil del año 1988 -Ley 1.337 del 4 de noviembre de 1988-, en los Arts. 550º y siguientes que, como es sabido, fue sancionada, promulgada y publicada -con base en el correcto proyecto del Dr. Arquímedes Laconich-, bajo la vigencia de la anterior Constitución Nacional del año 1967.

La parte pertinente del Código Procesal Civil dispone cuanto sigue:

⁶⁷ Abogado, Universidad Nacional de Asunción (1992). Especialización en Técnica Legislativa, Universidad Católica Nuestra Señora de la Asunción y el Centro de Estudios de Derecho, Economía y Política CEDEP (2007). Especialización en Tributación en el Centro de Estudios Fiscales (2011 - 2012).

Experiencia laboral relevante: Actualmente es coordinador jurídico administrativo (desde 2014) y abogado fiscal (desde 1997). Anteriormente se desempeñó como jefe de Departamento de Servicios Jurídicos I de la Abogacía del Tesoro. Paralelamente ha ejercido el cargo de abogado fiscal, representando judicialmente al Ministerio de Hacienda en calidad de demandante o demandado, especialmente en el área tributaria (1997 – presente). Tiene 25 años de experiencia en asesoramiento en las cuestiones relacionadas con el desempeño de las funciones del Ministerio de Hacienda. Posee amplia experiencia en la producción de dictámenes y elaboración de proyectos de leyes y normas reglamentarias.

Art. 550: “Procedencia de la acción y juez competente. Toda persona lesionada en sus legítimos derechos por leyes, decretos, reglamentos, ordenanzas municipales, resoluciones u otros actos administrativos que infrinjan en su aplicación, los principios o normas de la Constitución, tendrá facultad de promover ante la Corte Suprema de Justicia, la acción de inconstitucionalidad en el modo establecido por las disposiciones de este capítulo”.

Art. 554: “Sustanciación. La Corte Suprema sustanciará la demanda oyendo al Fiscal General del Estado, cuando se trate de actos provenientes de los Poderes Legislativo, Ejecutivo o Judicial. Se oirá, además, en su caso, a los representantes legales de las Municipalidades o corporaciones; o a los funcionarios que ejerzan la autoridad pública de la cual provenga el acto normativo, citándolos y emplazándolos en el asiento de sus funciones, para que la contesten dentro del plazo de diez y ocho días. Si hubiere cuestiones de hecho que requieran ser aclaradas o probadas, la Corte ordenará las diligencias para mejor proveer que sean necesarias. La Corte pronunciará su fallo bajo la forma de Acuerdo y Sentencia Definitiva, en el plazo de treinta días”.

Art. 555: “Efectos de la sentencia. La sentencia de la Corte Suprema sólo tendrá efecto para el caso concreto. En consecuencia, si hiciere lugar a la inconstitucionalidad, deberá ordenar a quien corresponda, a petición de parte, que se abstenga de aplicar en los sucesivos, al favorecido por la declaración de inconstitucionalidad, la norma jurídica de que se trate”.

En reiterados fallos, la Corte Suprema de Justicia ha sostenido que el control por vía de acción de inconstitucionalidad está supeditado a la existencia de una norma jurídica o acto administrativo que lesione derechos fundamentales, consagrados en la Constitución Nacional. Es decir, debe darse cumplimiento a lo establecido en el Art. 552º del C.P.C., aclarado que “...La acción de inconstitucionalidad no ha sido creada para dar respuesta a consultas abstractas, sino para el restablecimiento de derechos constitucionales cuando exista violación de principios y garantías de rango constitucional, y para cada caso concreto, y con solución a ese caso planteado...” (Acuerdo y Sentencia No. 350 del 8 de junio de 2.011).

Por tanto, deviene implícita que para la procedencia de la acción de inconstitucionalidad exista una manifiesta relación jurídica que exige a su vez existencia de sujeto, objeto y causa.

Ciertamente los tratadistas no coinciden en cuanto a la cantidad de sujetos que integran la relación jurídica. Alvarado Velloso habla de dos partes (actor y demandado), Lino

Palacio entiende que son tres los sujetos, puesto que también considera en ese contexto al Poder Judicial. Empero, más allá de este debate, lo cierto es que, para declarar la inconstitucionalidad de una norma o acto administrativo concreto, deviene imprescindible la existencia de al menos dos partes. Es decir, dos sujetos que ostenten intereses contrapuestos y no que persigan la misma finalidad. Sin ello, técnicamente la acción con el sentido y efecto establecido en el Art. 555° del C.P.C.

Sobre el punto, Maximiliano Toricelli, parafraseando a Jorge Walter Peyrano, afirma que “si la finalidad de las acciones y las sentencias mero declarativas es acabar con un estado de incertidumbre, aquéllas, para cumplir con su misión, deben intentarse contra todos los que se pretendan oponer a la eficacia de la cosa juzgada que hacen a estas”.

Observamos que, salvo algunas puntuales excepciones, la Corte Suprema de Justicia dicta sus fallos de inconstitucionalidad en acciones promovidas contra leyes, decretos, reglamentos o actos normativos vinculados al ejercicio de las facultades constitucionales y legales del Poder Ejecutivo (o sus carteras ministeriales), solo con la intervención o vista (traslado) al Fiscal General del Estado; sin solicitar el parecer técnico de la dependencia afectada, bajo el entendimiento de que esta diligencia es “optativa” no “imperativa”, conforme el texto del Art. 554° del C.P.C.

A nuestro juicio, esto es incorrecto. Es así porque la Constitución Nacional del año 1992 implícitamente modificó esta previsión (Art. 554°, C.P.C.), acordando, en cuanto a los actos normativos dictados o promulgados por el Poder Ejecutivo (sin perjuicio también de aquellos emitidos por los Poder Legislativo y Judicial, inclusive), en aquellos con connotación económica, impositiva y en general de carácter patrimonial, expresas facultades legales y de representación procesal a la Procuraduría General de la República. Como se ha dicho, sustituyen a las que anteriormente, en la Constitución Nacional de 1967 (vigente durante promulgación del código civil de referencia), correspondían al Ministerio Público o Fiscalía General de la República.

Efectivamente, corresponde a la Procuraduría General de la República, en los términos del Art. 246, inc. 1) de la Constitución Nacional, representar y defender, judicial o extrajudicialmente los intereses patrimoniales de la República.

Siendo así, es la Procuraduría General de la República –no la Fiscalía- la responsable ante la jurisdicción de la persona del Estado, en cuanto la acción pueda conllevar lesión, alteración o afectación a sus intereses patrimoniales o puedan eventualmente encontrarse comprometidos, siempre que no exista otra forma de entender el alcance de su facultad constitucional de “representación y defensa”.

Que, en el diario de sesiones de la Convención Nacional Constituyente quedó clarificado el ámbito dentro del cual ejercerá sus funciones la Procuraduría General de la República.

Por ejemplo, en aquel entonces, el convencional Rodrigo Campos Cervera dice: “Creo que las atribuciones del Procurador General de la República son o van a ser distintas a las del fiscal general del Estado, por cuanto el primero va a defender los intereses del Estado y el segundo los de la sociedad. Son dos ámbitos diferentes que precisamente en la actualidad se encuentran confundidos...”.

En ese contexto, una Ley o Decreto de connotaciones patrimoniales o económicas, como serían los de expropiación o inclusive sobre tributos y su reglamentación; afectan principalmente los intereses del Estado, por lo que correspondería que la Procuraduría General de la República, conjuntamente con el organismo y entidad del Estado encargado por ley de su cumplimiento, sean los convocados para su defensa. No así, al representante de la sociedad que, por razones de jurisdicción y competencia, no puede brindar las aclaraciones y precisiones que si los puede proveer el organismo con competencia legal y especialización en la materia.

En este punto, ratificando lo señalado precedentemente, se recuerda que el Art. 211º de la Constitución de 1967, decía: “El Poder Ejecutivo designará al Fiscal General del Estado... Los Agentes y Procuradores serán nombrados directamente por el Poder Ejecutivo...”.

Y, el Art. 214º de la misma -anterior- Constitución (que sirvió de base para la redacción del Código Procesal Civil vigente), en el Art. 214º disponía: “Son atribuciones del Ministerio Público: 1, ..., 2) de acuerdo con instrucciones del Poder Ejecutivo, ejercer, desde la primera instancia hasta la terminación, la representación del Estado en las causas en que fuese demandante o demandado. 3) Intervenir en todo asunto en que haya interés fiscal comprometido, a menos que la representación de ese interés estuviese confiada a otro funcionario...” (funciones, atribuciones y prerrogativas que, como se ha dicho, ahora corresponden a la Procuraduría General de la República) desde el año 1992 hasta la fecha; quedando suprimidas estas funciones del Ministerio Público en aquellas delegadas a la Procuraduría, dentro de la estructura del Poder Judicial.

De ahí que el Código Procesal Civil, en el Art. 544º, era una extensión dispositiva de los mandatos de la Carta Magna del año 1967, y en consecuencia era lógico que dispusiera el traslado de la acción de inconstitucionalidad contra actos normativos al Ministerio Público. Por otro lado, también deviene lógico que, modificada la Constitución Nacional del año 1967 por la del año 1992, disponiendo ésta última la competencia de la

Procuraduría General de la República en cuestiones que hacen a los intereses patrimoniales del Estado; sea modificado el contenido y alcance normativo de lo dispuesto por el Art. 544º del Código Procesal Civil.

Efectivamente, el Artículo 266 de la Constitución Nacional vigente, dispone que “El Ministerio Público representa a la sociedad ante los órganos jurisdiccionales del Estado, gozando de autonomía funcional y administrativa en el cumplimiento de sus deberes y atribuciones. Lo ejercen el Fiscal General del Estado y los agentes fiscales, en la forma determinada por la ley”.

Y, el artículo 268, aclara: “De los Deberes y de las Atribuciones. Son deberes y atribuciones del Ministerio Público: 1. velar por el respeto de los derechos y de las garantías constitucionales; 2. promover acción penal pública para defender el patrimonio público y social, el medio ambiente y otros intereses difusos, así como los derechos de los pueblos indígenas; 3. ejercer acción penal en los casos en que, para iniciarla o proseguirla, no fuese necesaria instancia de parte, sin perjuicio de que el juez o tribunal proceda de oficio, cuando lo determine la ley; 4. recabar información de los funcionarios públicos para el mejor cumplimiento de sus funciones, y 5. Los demás deberes y atribuciones que fije la ley”.

En consecuencia, recapitulando, en su momento –durante la vigencia de la Constitución anterior- fue evidente la vinculación y dependencia del Ministerio Público y la Fiscalía General del Estado respecto del Poder Ejecutivo. Por lo que se subentiende que el Código Procesal Civil, al dar traslado al Ministerio Público las acciones de inconstitucionalidad contra actos normativos dictados o promulgados por el Poder Ejecutivo, lo estaba haciendo al representante del administrador general del país. Ello es evidente.

De ello surge, sin hesitación alguna, que las atribuciones del señor fiscal general del Estado, quien representaba al presidente de la República y los intereses del Estado, durante la constitución de 1967; pasaron al señor procurador general de la República por efecto de la constitución del 1992.

También se menciona que esta situación ratifica la necesidad de determinar el alcance de las funciones y competencias de la Procuraduría General de la República por ley reglamentaria, ya que en su carta orgánica podría establecerse un expreso instructivo a la Corte Suprema de Justicia, a fin de que dé traslado e intervención en este tipo de acciones al representante de los intereses patrimoniales del Estado. El mismo ciudadano convencional precitado refiere que: “...la representación del Estado corresponde al

presidente de la República... (Pág. 1.204. Constitución de la República del Paraguay del Prof. Dr. Ramiro Barboza).

En conclusión, deviene constitucional y legalmente pertinente que la Corte Suprema de Justicia acuerde obligatoria intervención en las acciones de inconstitucionalidad tramitadas de conformidad al art. 533º del C.P.C., a la Procuraduría General de la República. Esta, desde su creación por la Constitución de 1992, ha sustituido al Ministerio Público (Fiscalía General de la República) en la representación y defensa del Estado en sus intereses patrimoniales, sin perjuicio de aquellas representaciones que por leyes especiales han sido encomendadas a otros funcionarios.

Caso contrario, las resoluciones judiciales dictadas en contra podrían ser objeto de acciones autónomas de nulidad, afrenta al principio de bilateralidad y lesión al derecho a la defensa.

POLÍTICA DE CALIDAD

-Abogacía del Tesoro-

Asesoramos y representamos jurídicamente al Ministerio de Hacienda. Fijamos pautas, registramos y fiscalizamos sociedades comerciales; brindando un servicio efectivo y oportuno.

PARA ELLO:

- **Contamos con funcionarios competentes y comprometidos.**
 - **Nos enfocamos en la satisfacción de nuestras partes interesadas en el marco de los requisitos legales y aplicables a los servicios de la organización.**
 - **Mantenemos la infraestructura adecuada.**
- **Promovemos la mejora continua de los procesos, a fin de asegurar la eficacia del Sistema de Gestión de Calidad.**

Los ejemplares impresos son de distribución gratuita.

Acceso a las publicaciones en formato digital en www.abogacia.gov.py – Apartado “Zona de Descargas”

El contenido de las monografías y/o artículos publicados, es de exclusiva responsabilidad de los respectivos autores.



**Ministerio de Hacienda
Abogacia del Tesoro**

Eduardo V. Haedo N° 103 esq. Independencia Nacional 2° Piso

Tel: (595-21) 440077 / (595-21) 441413

www.abogacia.gov.py