



ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD EN EL JUICIO: "EVELIA BENIGNA VDA. DE RIVAS Y OTROS (CONTADORES, LICENCIADOS EN CONTABILIDAD Y PROFESIONALES DE LAS CIENCIAS CONTABLES) C/ RES. N° 29 DE FECHA 29 DE JUNIO DE 2014; ARTS. 2, 3 4 INC. D) I), 8, 10 PARRAFO TERCERO, 16 PRIMER PARRAFO E INC. H), 17, 18 INC. A), 19 REFERENTE AL REVISOR DEL CONTROL DE CALIDAD, 22 Y ART. 24 RES. N° 35 DEL AÑO 2014 ART. 4". AÑO: 2016 - N° 992.-----



ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO: Quinientos treinta y dos.

En la Ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los doce días del mes de Julio del año dos mil diez y ocho, estando en la Sala de Acuerdos de la Corte Suprema de Justicia, los Excmos. Señores Ministros de la Sala Constitucional, Doctores **MIRYAM PEÑA CANDIA, MIGUEL OSCAR BAJAC ALBERTINI y SINDULFO BLANCO**, quienes integran esta Sala, por inhibición de los Ministros, Doctores **ANTONIO FRETES y GLADYS BAREIRO DE MÓDICA**, ante mí, el Secretario autorizante, se trajo al acuerdo el expediente caratulado: **ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD EN EL JUICIO: "EVELIA BENIGNA VDA. DE RIVAS Y OTROS (CONTADORES, LICENCIADOS EN CONTABILIDAD Y PROFESIONALES DE LAS CIENCIAS CONTABLES) C/ RES. N° 29 DE FECHA 29 DE JUNIO DE 2014; ARTS. 2, 3 4 INC. D) I), 8, 10 PARRAFO TERCERO, 16 PRIMER PARRAFO E INC. H), 17, 18 INC. A), 19 REFERENTE AL REVISOR DEL CONTROL DE CALIDAD, 22 Y ART. 24 RES. N° 35 DEL AÑO 2014 ART. 4"**, a fin de resolver la acción de inconstitucionalidad promovida por el Abogado Carlos Sosa Jovellano, en nombre y representación de los Señores; Evelia Benigna Guerin Vda. de Rivas, Víctor Hugo Manuel Aidana Uibillus, Mauro González Aguilar, Blanca Beatriz Ferreira de Notario, Isabel Benítez Espínola, Arturo Dario Tauber Saintotte, Nancy Magdalena, Carreras Melgarejo, Petrona Lucia Sánchez de Noguera, Priscila Gómez López, Rosalina Ojeda de Gayoso, Ildefonso Armoa Franco, Carlos DeJesús Melgarejo Ortiz, María Elena Velgara de Melgarejo, Magda Beatriz Gaona de Sánchez, Cesar Enrique Fernández Bernal, Viviana Ortiz Samaniego, Asunción Arnaldo Morel, Marlene Riquelme de Gaona, Javier Cañete Chaparro, Norma Elizabeth Medina de Ramírez, Rubén Daria Portillo Cardozo, Humberto Joao Ramalho Ferreira, Graciela Concepción Villalba Jovellanos, Christian Alberto Acosta Cristaldo, Silvina Beatriz Gómez Franco, Karina Santender de García, Edith Noemí Florentín de Galeano, Domingo Agustín Báez Duarte, Nancy González Dávalos, Darío Benítez Lezcano, Ramón Báez Peralta, Mirian Eliodora Martínez de Ramírez, Myriam Esperanza Ramírez Zaracho, Víctor Ramón Came Servín, Horacio Campos Doria, Sergio Daniel Sánchez González, Gladys Rosa Rivas Urdapilleta, Eliseo Florencia Melgarejo Giménez, María Agustina García Aguiar, Horacio Manuel Toranzos González, Narciso Javier Olivera Riveros, Nancy Beatriz Ledesma Penayo, Héctor Glicerio Barreto Rojas, Liliana Vanesa Rivas Aquino.-----

Previo estudio de los antecedentes del caso, la Corte Suprema de Justicia, Sala Constitucional, resolvió plantear y votar la siguiente: -----

CUESTION:

¿Es procedente la acción de inconstitucionalidad deducida?-----

A la cuestión planteada la Doctora **PEÑA CANDIA** dijo: Se presenta ante esta Corte el Abog. Carlos Sosa Jovellanos, en nombre y representación de Contadores, Licenciados en Contabilidad y profesionales de las Ciencias Contables, a promover acción de inconstitucionalidad contra la Resolución N° 29 de fecha 25 de junio del 2014; art. 2°, 3°, 4° inciso D) e I), 8°, 10° párrafo tercero, 16° primer párrafo e

Carlos Sosa Jovellano
Secretario

MIGUEL OSCAR BAJAC
Ministro

Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.

SINDULFO BLANCO
Ministro

inciso H), 17°, 18° inciso A), 19° referente al Revisor del Control de Calidad, 22° y art. 24° y contra la Resolución N° 35 del año 2014 art. 4°, ambas dictadas por la Subsecretaría de Estado de Tributación, que establece requisitos para estar habilitados como Auditor Externo Impositivo ante el Ministerio de Hacienda.-----

Como cuestión preliminar, se impone la verificación de los presupuestos cuya concurrencia es inexcusable para habilitar un pronunciamiento eficaz de esta Sala sobre la cuestión de fondo planteada.-----

En este sentido, y si bien la acción ya fue admitida, al haberse constatado *prima facie* la concurrencia de los presupuestos establecidos en nuestro Código Procedimental y en la Ley N° 609/95; no obstante, al hacer un examen más detenido de los términos de la demanda, se puede notar que los accionantes ciertamente carecen de legitimación procesal.-----

La legitimación procesal o *legitimatio ad procesum*, al igual que la legitimación sustancial o *legitimatio ad causam*, constituyen presupuestos de validez del proceso. La primera tiene que ver con la capacidad procesal o la aptitud legal para postular válidamente en juicio, o en su caso, con la representatividad. En tanto que la segunda, tiene que ver con la titularidad del derecho sustancial en que funda su pretensión; vale decir, si es o no el sujeto habilitado específicamente por la ley para pretender y contradecir respecto de la materia objeto del pleito.-----

Pues bien, en este caso estamos ante la segunda hipótesis, falta de legitimación ad causam. En efecto, el abogado alega la presentación de CONTADORES, LICENCIADOS EN CONTABILIDAD Y PROFESIONALES DE LAS CIENCIAS CONTABLES, sin embargo, no ha acreditado de manera mínima la calidad que sus representados ostentan y que les permita demostrar el agravio real y concreto que la aplicación de las resoluciones impugnadas pudiera ocasionar a los mismos.-----

“La acción debe ser intentada por el titular del derecho... Llámase legitimatio ad causam, la demostración de la existencia de la calidad invocada, que es activa cuando se refiere al actor y pasiva cuando al demandado. Corresponiendo al actor la prueba de las condiciones de su acción, a él incumbe demostrar su calidad de titular del derecho y la calidad de obligado del demandado... Por consiguiente, la legitimación de la calidad de obrar no es un requisito para el ejercicio de la acción, sino para su admisión en la sentencia...” (Hugo Alsina, *Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*, 2ª Edición, Parte General, Ediar Soc. Anon. Editores, año 1963, pág.388). Circunstancia ésta la de autos.-----

La legitimación a la que nos referimos, deriva de un derecho inherente a la persona (física o jurídica) individualmente afectada por un acto administrativo o normativo, el cual es necesario para requerir por esta vía la protección de derechos fundamentales, situación que no se verifica en la presente impugnación, por la falta de acreditación de la calidad profesional que refiere que tienen.-----

Por las razones precedentemente expuestas, corresponde el rechazo de la presente acción de inconstitucionalidad. Es mi voto.-----

A su turno el Doctor **BLANCO** dijo: En la acción de inconstitucionalidad se ha demostrado, mediante la contestación al oficio remitido a la Subsecretaría de Estado de Tributación, solicitando que dicha institución informe si los accionantes se hallaban inscriptos en el Registro de Auditores, ellos solo han respondido quienes están inscripción conforme con la Resolución N° 29 del 25 de junio de 2014, emitiendo mencionar los inscriptos conforme con la Resolución N° 20 del 10 de enero de 2008, por lo que la respuesta parcial, confirma que los accionantes fueron excluidos del nuevo registro, afectando sus derechos adquiridos. Ello confirma, en primer lugar, la calidad de profesionales de la contabilidad debidamente acreditado para ejercer la profesión y al propio tiempo realizar servicios de auditoría impositiva de acuerdo con lo que determina el artículo 33 de la Ley N° 125/91. Por otro lado, también se acredita la exclusión de dichos profesionales del nuevo registro creado por la citada Resolución N° 29/14 y con ello el daño presente, actual y vigente, pues la exclusión del registro original se mantiene e impide que dichos profesionales ejerzan su profesión en el área de auditoría impositiva. Por otro lado, todos los profesionales mencionados han presentado debido poder para ejercer la acción y no existe ninguno de ellos que carezcan de representación. -----

Veamos ahora las inconstitucionalidades alegadas en la presente acción. En primer término, sin seguir el orden de la acción presentada, considero pertinente referirme a la facultad establecida por el



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD EN EL JUICIO: "EVELIA BENIGNA VDA. DE RIVAS Y OTROS (CONTADORES, LICENCIADOS EN CONTABILIDAD Y PROFESIONALES DE LAS CIENCIAS CONTABLES) C/ RES. N° 29 DE FECHA 29 DE JUNIO DE 2014; ARTS. 2, 3 4 INC. D) I), 8, 10 PARRAFO TERCERO, 16 PRIMER PARRAFO E INC. H), 17, 18 INC. A), 19 REFERENTE AL REVISOR DEL CONTROL DE CALIDAD, 22 Y ART. 24 RES. N° 35 DEL AÑO 2014 ART. 4". AÑO: 2016 - N° 992.-----



artículo 33 de la Ley N° 125/91 para crear un Registro de Auditores. Dice el artículo 33 en su parte pertinente cuanto sigue: "A los efectos del presente artículo para las auditorías de balances y cuadro de resultados, estado de origen y aplicación de fondos, estado de evolución del patrimonio neto para fines de auditoría establecidos en este artículo, la Subsecretaría de Estado de Tributación creará un Registro de Auditores Externos que estarán habilitados para efectuar esta tarea y establecerá las normas técnica-contables a las cuales deberán ajustarse los informes, los criterios a ser tenidos en cuenta, así como los datos y requisitos que deberá contener el informe de la auditoría. Los profesionales mencionados precedentemente serán directamente responsables del resultado del servicio prestado, así como de las que derivan del mal desempeño o del incumplimiento de las obligaciones a su cargo".-----

Es indudable que el artículo 33 de la Ley N° 125/91 otorga facultad a la Subsecretaria de Estado de Tributación CREAR UN REGISTRO DE AUDITORES EXTERNOS para efectuar la tarea de auditoria a los contribuyentes con facturación superior a (Gs. 6.000.000.000) seis mil millones de guaraníes, y a establecer las normas técnicas contables a los cuales deberán ceñirse los informes, así como los datos y requisitos que deberán contener los mismos. En esta inteligencia la Subsecretaria de Estado de Tributación creo el Registro de Auditores Externos por Resolución N° 20 del 10 de enero de 2008, habiéndose inscripto un gran número de profesionales contables, lo cuales ejercieron dicha función desde dicho año hasta el 2014, fecha en la que se emite una nueva Resolución N° 29 de fecha 25 de junio que en su artículo 34 deroga la Resolución General N° 20 del 10 de enero de 2008 QUE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y ADECUACION FISCAL Y SE CREA EL REGISTRO DE AUDITORES EXTERNOS. Con esta nueva resolución se deroga el Registro de Auditores Externos creado por la Subsecretaria de Estado de Tributación en cumplimiento del artículo 33 de la Ley N° 2421, que modifica y amplía la Ley N° 125/91, y se crea un nuevo Registro de Auditores Externos, con nuevos requisitos y categorizaciones, obligando a los inscriptos en el Registro de Auditores derogado, a una nueva inscripción desconociendo su derecho adquirido, y ejercido. ¿Es preciso cuestionar cuanto sigue ¿faculta la ley al Subsecretario derogar un registro creado en cumplimiento de una norma legal? ¿Prevé el artículo 33 de la Ley 2421/04 que el registro creado en cumplimiento pueda ser derogado, cuanto Subsecretario sea nombrado en dicha función? En el criterio, el artículo 33 no faculta al Subsecretario de Estado de Tributación derogar el registro de auditores creados precisamente en su cumplimiento, ni siquiera faculta al órgano Subsecretaria de Estado de Tributación. Este artículo faculta la creación del registro y no la derogación, ni sustitución lo creado. Tampoco, como se podrá corroborar, la ley en el artículo mencionado, no posibilita que el subsecretario, so pretexto de una mejor categorización de los profesionales contables y de un mejor trabajo de auditoria, pueda derogar el registro creado y sustituir por otro que se adecue a su criterio. ¿La certeza y seguridad jurídica el Registro de Auditores Externos no puede quedar al imperio de los caprichos personales de cada Vice Ministro de turno, pues ello equivaldría a tener tantos registros como subsecretarios se vayan cambiando. El Registro debe tener un carácter permanente o de lo contrario pierde su esencia fundamental que consiste en dar publicidad e información continua de todo el registro. En consecuencia, haciendo una interpretación gramatical exegética, dogmática, buscand

Gonzalo Sosa Nicoli
Secretario

MIGUEL OSCAR BADAÑO
Ministro

María Paña Candia
MINISTRA C.S.J.

SINDULFO BLANCO
MINISTRO

ratio legis, y el fin de la norma en cuestión, podemos concluir, sin temor a equívocos, que el artículo 33 de la Ley N° 125/91 autoriza solamente a la creación de un Registro de Auditores Externos, por lo que la derogación del Registro original de Auditores Externos creado por la Resolución N° 20 del 10 de enero de 2008, así como la creación del nuevo Registro de Auditores Externos por Resolución N° 29 del 25 de junio de 2014, es inconstitucional. Al respecto, la Resolución N° 29/14 en su artículo 2° establece que *“Deberán inscribirse en el registro, las personas físicas y las sociedades simples interesadas en prestar servicio de Auditoría Impositiva Externa”*. Como puede apreciarse además de la derogación establecida en el artículo 34 de la Resolución 29/14, este artículo precedentemente transcrito obliga a una nueva inscripción de los Auditores, inclusive a los inscripto conforme a la Resolución N° 20/08, en un nuevo registro con nuevos requisitos y estableciendo categorizaciones que antes no existían, y que generan una discriminación inconstitucional como se verá seguidamente. Por lo mismo, tanto la derogación del Registro de Auditores Externos creado por Resolución N° 20 del 10 de enero de 2008 así como la creación de otro nuevo Registro de Auditores es inconstitucional por transgredir el artículo 33 de la Ley N° 2421/04 que solo establece la creación de un Registro al cual necesariamente debió ceñirse la Subsecretaría de Estado de Tributación.-----

Esto es en cuanto a la derogación del registro creado y la creación de un segundo Registro. Pero debemos reconocer que el Artículo 33 del cuerpo legal mencionado más arriba también otorga facultades reglamentarias, sobre determinados aspectos relacionados con la función de la auditoría externa. Así, por ejemplo, puede reglamentar el dictamen de la auditoría externa estableciendo las normas técnica-contables, los criterios a ser tenidos en cuenta, así como los datos y requisitos que deberá contener el informe de la auditoría, actualizar el monto de 6.000.000.000 en función del porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumo que se produzca en el período de doce meses anteriores al 1 de noviembre de cada año civil, de acuerdo con la información que en tal sentido comunique el Banco Central del Paraguay o el organismo oficial competente, y establecer las causales de suspensión o del retiro del registro de auditores externos para aquellos que hayan incurrido en errores graves y manifiestos en el ejercicio de sus funciones, así como determinar las causales de inhabilitación definitiva en caso de reiteración. Todos estos aspectos pueden ser reglamentados. Pero la reglamentación que realiza la Administración Tributaria debe ajustarse a su facultad reglada. no puede salirse de estos límites. No puede la reglamentación constituir, crear, modificar o extinguir derechos u obligaciones ni establecer cuestiones y aspectos que no han sido delegadas por el artículo 33 para ser reglamentadas. La reglamentación debe ceñirse a los temas que la ley deriva a la reglamentación. En este sentido es dable señalar que la categorización de los profesionales contadores no es un tema que el artículo 33 haya derivado para que la Administración Tributaria reglamente. Esto constituye una arbitrariedad por parte de la Subsecretaría de Tributación.-----

En este sentido, el artículo 8° de la misma Resolución N° 29/14 establece que: *“La Administración Tributaria aplicará un sistema de evaluación cuyo puntaje máximo será de 100 puntos estará basado en la experiencia y formación del Auditor Externo Impositivo, así como en la estructura organizativa para prestar el servicio de auditoría. Los auditores Externos Impositivos serán habilitados siempre que obtengan un puntaje igual o mayor a 65 puntos.”*-----

“Quienes obtengan una calificación mayor a 75 puntos podrán prestar el servicio de auditoría externa impositiva a aquellos contribuyentes que hayan alcanzado una facturación mayor de Gs. 1.000.000.000 (guaraníes veinte mil millones) sin perjuicio de que puedan prestar este servicio a contribuyentes con cualquier nivel de facturación”-----

“Quienes obtengan una calificación desde 65 a 75 puntos solo podrán realizar Auditorías externas Impositivas a aquellos contribuyentes que hayan alcanzado una facturación de hasta Gs. 1.000.000.000 (guaraníes veinte mil millones)”-----

Estas disposiciones reglamentarias estableciendo categorías de auditores constituye una discriminación a los profesionales contables, de tal suerte los que han obtenido menos de 65 puntos, quedan excluidos de la posibilidad de hacer auditorías. Estos profesionales no pueden ejercer su profesión en auditoría impositiva. Están impedidos absolutamente de hacer auditorías impositivas, constituyendo ello una trasgresión al artículo 33 ya citado y a la Ley N° 371/72 *“Que reglamenta el*



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA



ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD EN EL JUICIO: "EVELIA BENIGNA VDA. DE RIVAS Y OTROS (CONTADORES, LICENCIADOS EN CONTABILIDAD Y PROFESIONALES DE LAS CIENCIAS CONTABLES) C/ RES. N° 29 DE FECHA 29 DE JUNIO DE 2014; ARTS. 2, 3 4 INC. D) I), 8, 10 PARRAFO TERCERO, 16 PRIMER PARRAFO E INC. H), 17, 18 INC. A), 19 REFERENTE AL REVISOR DEL CONTROL DE CALIDAD, 22 Y ART. 24 RES. N° 35 DEL AÑO 2014 ART. 4". AÑO: 2016 - N° 992.-----

ejercicio profesional de los graduados en ciencias contables y administrativas, que establece cuanto sigue en el Art. 1°: "Los graduados universitarios que posean los títulos de Doctor o de Licenciado en Ciencias Contables y Administrativas, En Ciencias Contables, en Contabilidad y en Administración Pública de empresas, están facultados a desempeñar las funciones profesionales respectivas conforme a sus títulos habilitantes y a las disposiciones de esta Ley. Art. 2°: Los Doctores o Licenciados en Ciencias Contables y Administrativas, en Ciencias Contables y en Contabilidad, podrán ejercer las siguientes funciones en las entidades públicas y privadas....d) análisis y certificación de estados contables; e) contabilidad; f) revisión contable y certificación de arqueos de valores; g) asesoría en materia contable; h) asesoría en materia impositiva; i) interpretación de balances, manifestación de bienes y cuadros de rendimiento de empresas; n) auditoría contable..." Puede pues apreciarse que los profesionales contables, sin ningún otro requisito que el título habilitante, están habilitados a desempeñarse con auditor y realizar todas las actividades mencionadas. No se requiere más que el título habilitante. No existe categorización de los profesionales contables. Es por ello que esta reglamentación transgrede no solo el artículo 33 mencionado precedentemente, sino que también la ley citada y transcrita en su parte pertinente, que en el marco de prelación tiene una jerarquía superior que un mero acto administrativo como es la resolución atacada de inconstitucional porque ella transgrede el orden de prelación de leyes. Pero aun, es más, porque esta categorización también transgrede el artículo 107 - DE LA LIBERTAD DE CONCURRENCIA que dispone que "Toda persona tiene derecho a dedicarse a la actividad económica lícita de su preferencia, dentro de un régimen de igualdad de oportunidades. Se garantiza la competencia en el mercado". En la categorización que realiza la Administración Tributaria, existe un gran número de profesionales que son excluidos de la posibilidad de realizar auditorías impositivas pese a haber obtenido el título de contador, Licenciado en contabilidad, o título similar, lo que conforme con la Constitución y las Leyes les habilita a ejercer libremente su profesión dentro de un régimen de igualdad. Además, están también los profesionales que solo pueden realizar auditorías a empresas cuya facturación anual alcanzan hasta 20.000.000.000, y finalmente están los profesionales que pueden hacer auditorías sin límite alguno, de tal suerte, que esto audidores pueden contratar con las empresas con facturación mayor a 20.000.000.000 de guaraníes. Resulta entonces que además de esta categorización discriminatoria, se crea un nicho de mercado reservado a estos auditores privilegiados, sustrayendo de las empresas contratantes, la libertad de elegir el auditor que haga el servicio de auditoria. En consecuencia, la Administración Tributaria por resolución determina que las empresas de mayor facturación exclusivamente deben contratar a la auditoras que están en la lista del registro habilitado con un puntaje superior a 75 para este tipo de auditoria, conforme con la calificación que realiza el fisco, sin participación de los auditores. Es por ello que la resolución mencionada y la categorización de los profesionales contadores violan la libertad de las personas, con título habilitante, para dedicarse a la actividad lícita, para lo cual han estudiado. Transgreden también la libre competencia garantizada por la Carta Magna y la libre contratación derecho que tienen las empresas y que está garantizada constitucionalmente. El libre mercado y la libre competencia incluye la Libertad de contratación, es decir libre toma de decisiones al contratar a sus clientes y proveedores. Por tanto, la creación de categorías de profesionales contables también viola el artículo 3° de la Constitución Nacional que establece la división de los poderes que implica que 1

Marcelo Sosa Nicoll
Secretario

MIGUEL OSCAR SALAS
Ministro

Angela Peña Candia
MINISTRA C.S.J.

SINDULFO BLANCO
Ministro

resolución de marras solo debe ser reglamentaria de la ley, y no debe constituirse en una ley que incluso pretende desconocer el artículo legal que le da origen y la ley que reglamenta específicamente las facultades de los profesionales contables.-----

Por tanto, en este caso la Subsecretaría de Estado de Tributación asume funciones legislativas que le están vedadas por pertenecer constitucionalmente al Poder Legislativo, y, transgrede el artículo 3° de la Constitución Nacional de la división de los poderes, convirtiendo a una Resolución Administrativa de carácter General que tiene una función meramente reglamentaria, en una cuasi ley que constituye derechos y obligaciones. Esto en nuestro ordenamiento constitucional no es permisible pues viola los principios de la división de los poderes, la supremacía de la Constitución Nacional, el orden de prelación de leyes y el principio de que ningún poder puede asumir la suma de los poderes públicos. Empero aquí no termina las transgresiones constitucionales pues también viola el artículo 14 de la Carta Magna, porque afecta a los profesionales ya inscripto en el Registro de Auditores Externos creado por la Resolución N° 20/08 aplicando retroactivamente la nueva Resolución N° 29/14. Por tanto, estos artículos mencionados precedentemente deben declararse inconstitucionales.-----

Con relación al artículo 10 de la Resolución N° 29/2014 la misma establece que los auditores son responsables de expresar su opinión sobre la razonabilidad de las cifras e informaciones contenidas en los Estados Financieros y las respectivas liquidaciones de impuestos, basándose en la legislación nacional y en NIAS. En el párrafo tercero expresa textualmente cuanto sigue: *“Los dictámenes de Auditoría Externa Impositiva emitidos tanto por personas físicas como por Firmas Auditoras deberán ser controlados por un Revisor de Control de Calidad, conforme a lo establecido en las NIAS. En el caso de las personas físicas, el Revisor de Control de Calidad deberá ser otro Auditor Externo habilitado en el Registro siempre que el mismo haya alcanzado una calificación mayor a 75 puntos”*.--

La norma precedentemente transcrita, en base a las NIAS, crea un Revisor de Control de Calidad, obligando a las empresas auditoras a contratar un auditor que realice esa tarea de control de calidad. El ejercicio de la profesión contable en auditorías supone la responsabilidad de la persona física o del representante de la persona jurídica en lo que hace a la calidad del dictamen emitido. La Ley N° 371/72 que reglamenta el ejercicio de la profesión contable no establece la obligación para el auditor de contratar a su costo un súper contralor del informe de auditoría externa impositiva, ni el artículo 33 de la Ley 2421/04 determina esta obligación. Esta obligación esta creada por la Resolución N° 29/14, no en base al ordenamiento jurídico e impositivo de la Republica, sino que, sobre la base de unas normas internacionales de auditoria, que no están vigentes en el Paraguay, y, que carece de obligatoriedad. El ejercicio de la profesión no requiere de otro requisito que el título habilitante para ejercerlo de conformidad con la Ley N° 371/72. Carece de otro requisito que no fuera el título habilitante. Entonces la creación de un órgano revisor de calidad efectuada por una reglamentación que concede fuerza obligatoria a normas de contabilidad internacional, transgrede dicha ley y el propio artículo 33 de la Ley N° 2421/04 ya que estas disposiciones legales no lo establecen ni habilitan a la Subsecretaria a crearlo. Ello constituye una intervención del Fisco en el modo de realizar la auditoria pretendiendo sustituir la facultad que tiene el profesional de ejercer libremente su profesión, transgrediendo la libertad en el ejercicio de la profesión y la autonomía de las asociaciones, sociedades y empresas unipersonales. Estas empresas tienen el derecho para gobernarse por sí mismas. La libertad de asociación y de empresa está garantizada por la Constitución Nacional. Esta libertad implica necesariamente la libertad de auto gestión o auto determinación. Como se expresa en doctrina, La libertad de las empresas contiene tres tipos de libertades a saber: la libertad de inversión, es decir, libre salida y entrada al mercado; libertad de organización, es decir libre forma de organización jurídica y administrativa y de dirección de la empresa; y Libertad de contratación, es decir libre toma de decisiones al contratar a sus clientes y proveedores. En consecuencia, la reglamentación comentada al obligar a la contratación de un Revisor de control de calidad, está inmiscuyéndose en la organización interna de la empresa de auditoria, violando la libertad de la empresa en su organización interna administrativa. Por otro lado, la Resolución N° 29/14 establece y constituye responsabilidades de tipo objetivo, no previsto en la Ley N° 125/91, pues se le responsabiliza al auditor firmante del dictamen, lo cual es válido, pero además responsabiliza al Revisor del Control de Calidad por las eventuales



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA



ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD EN EL JUICIO: “EVELIA BENIGNA VDA. DE RIVAS Y OTROS (CONTADORES, LICENCIADOS EN CONTABILIDAD Y PROFESIONALES DE LAS CIENCIAS CONTABLES) C/ RES. N° 29 DE FECHA 29 DE JUNIO DE 2014; ARTS. 2, 3 4 INC. D) I), 8, 10 PARRAFO TERCERO, 16 PRIMER PARRAFO E INC. H), 17, 18 INC. A), 19 REFERENTE AL REVISOR DEL CONTROL DE CALIDAD, 22 Y ART. 24 RES. N° 35 DEL AÑO 2014 ART. 4”. AÑO: 2016 – N° 992.-----

infracciones cometidas, cuando que su función es la de un simple contralor cuyos informes no son obligatorios ni vinculante. El artículo 33 de la Ley N° 2421/04 no ha delegado la atribución para crear un Revisor de calidad, con responsabilidad objetiva, lo que convierte a este artículo un exceso arbitrario que debe ser declarado inconstitucional.-----

Así mismo, casi en la misma línea de inconstitucionalidad, el artículo 4° inciso I) obliga a las auditoras su adhesión al Código de Ética de la Federación Internacional de Contadores y el art. 16 obliga a la adhesión a las NIAS Y al Código de Ética de la IFAC. El artículo 42 de la Constitución Nacional dice: *Toda persona es libre de asociarse o agremiarse con fines lícitos, así como nadie está obligado a pertenecer a determinada asociación...*”. Por tanto, no se puede obligar a los profesionales o empresas de auditorías inscripto en el registro de auditores a asociarse a una federación determinada ni a aceptar o adherirse a un código de ética o normas contables, porque ello transgrede la libertad de asociación que implica también la adhesión voluntaria a normas éticas o normas de auditoría sustentadas por determinadas asociaciones o federaciones. Además, claramente la obligatoriedad en la adhesión al Código de Ética afecta la libertad de conciencia, libertad que exige voluntariedad de su aceptación, proveniente del conocimiento pleno de su contenido, lo que tampoco ha ocurrido. En consecuencia, la adhesión al Código de Ética no se da en forma voluntaria sino que por disposición reglamentaria, no proviene del conocimiento pleno del código de ética dado que el mismo no se ha publicado ni dado a conocer certeramente, y tampoco el artículo 33 de la Ley N° 2421/04 ha delegado a la Subsecretaria la facultad para establecer esta obligación resultando por tanto que al obligar reglamentariamente ello transgrede el marco legal de delegación transgrediendo el artículo 33 de la Ley N° 2421/04, artículo 42 de la Constitución Nacional, el orden de prelación de leyes y la supremacía de la Carta Magna.-----

Por otro lado, El artículo 18 de la Resolución General N° 29/14 dice: *“Los auditores Externos Impositivos están obligados a informar a la Administración Tributaria en su informe, cuando mediante la aplicación de algún procedimiento de auditoria hayan tomado conocimiento de los siguiente: a) Utilización de comprobantes de ventas falsos o de contenido falso como respaldo de créditos fiscales, costo o gastos. B) Utilización de un crédito fiscal sin respaldo documental”*.-----

Este artículo constituye a auditor externo en un fiscalizador público que no es ya que se trata de una empresa privada pagada por el contribuyente. Además, el auditor externo está protegido por el secreto profesional, contemplada en el artículo 189 de la Ley N° 125/91 y cuya violación está penada por el artículo 147 del Código penal. Por otro lado, el auditor tampoco tiene la especialidad para establecer que los comprobantes de venta son falsos o de contenido falso, ya para ello existen los peritos caligráficos y de otras especialidades. Por tanto, el cumplimiento del inciso a) del transcripto artículo 18 por parte del Auditor Externo es de cumplimiento imposible, y dicha obligación, es contraria a los artículos citados precedentemente, y, también al marco de delegación reglamentaria prevista en el artículo 33 de la Ley 2421/04 por lo cual debe declararse su inconstitucionalidad.-----

En esta misma línea de inconstitucionalidad se encuentra el artículo 21 de la Resolución N° 29/04 que tipifica y sanciona no entregar a la Administración Tributaria lo papeles de trabajo y otras documentaciones que sustenta el informe de auditoría, cuando ella lo solicite, pues ello implica violar el secreto profesional establecido por ley, cuando el fisco puede obtener dicha documentación

Enzo Sosa Niccoli
Secretario

MIGUEL OSCAR BAJAC
Ministro

Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.

SINDULFO BLANCO
Ministro

directamente del contribuyente que carece de esta protección frente a la Administración especialmente cuando verse sobre su propia gestión. Así también, el artículo 4° de la Resolución N° 35/2014 que vuelve a establecer que los auditores externos están obligados a proveer a la Subsecretaría de Estado de Tributación los papeles de trabajo, así como otros informes puntuales. Pero es más grave aún porque obliga a partir del 1° de septiembre de 2014 que en los contratos de auditoría se incluya una cláusula de aceptación expresa de la potestad del fisco para supervisar y/o revisar la auditoría y los papeles de trabajo en el transcurso de la auditoría o con posterioridad. En este sentido el artículo 9° de la Constitución Nacional segundo párrafo establece: “*Nadie está obligado a hacer lo que la ley no ordena ni privado de lo que ella no prohíbe.*” Esta es la libertad jurídica que contempla la llamada autonomía de la voluntad. El propio Código Civil dispone cuando sigue: Art.669.- “*Los interesados pueden reglar libremente sus derechos mediante contratos observando las normas imperativas de la ley, y en particular, las contenidas en este título y en el relativo a los actos jurídicos.* En concordancia el Art.715 dice:” *Las convenciones hechas en los contratos forman para las partes una regla a la cual deben someterse como a la ley misma, y deben ser cumplidas de buena fe. Ellas obligan a lo que esté expresado, y a todas las consecuencias virtualmente comprendidas*”. En consecuencia, la obligatoriedad de inclusión de una cláusula en los contratos de auditoría para el fisco intervenga y supervise los trabajos de auditoría, implica una intervención que no puede darse sin orden judicial porque afecta al principio constitucional ya señalado. En efecto si la ley no ordena dicha intervención y antes bien otorga libertad ante la inexistencia de dicho mandato, el reglamento no puede crear obligaciones donde campea la libertad jurídica y la autonomía de la voluntad sin afectar normas legales de mayor jerarquía transgrediendo el orden de prelación de leyes. Por otro lado, también constituye una arbitrariedad dado que el artículo 33 de la Ley N° 2421/04, no delega a la administración establecer la obligatoriedad del establecimiento de esta cláusula alguna. Por ello los artículos 18 y 21 de la Resolución N° 29/14, el artículo 4° de la Resolución N° 35/2014, deben ser declarados inaplicables por inconstitucional ya que contraviene el transcripto artículo 147 del Código Penal y el artículo 189 inciso 5) de la Ley N° 125/91, los artículos 669 y 715 del Código Civil y los artículos 3°, 9° y 137 de la Constitución Nacional.-----

El artículo 16 de la Resolución 29/2014 expresa: “*En el ejercicio de sus funciones, el auditor externo impositivo deberá mantener su independencia con respecto a las empresas o entidades auditadas, debiendo al efecto, atender los lineamientos de las NIAS y del Código de Ética de la IFAC y abstenerse de actuar cuando su objetividad pudiera verse comprometida. A este efecto, se considerará que el auditor externo impositivo no cuenta con la independencia suficiente cuando: h) preste servicios de asesoramiento o asistencia legal en cuestiones tributarias para el mismo contribuyente o lo hubiere prestado en los tres años precedentes. Entiéndase por prestación de servicios de asistencia legal el patrocinio o representación realizada en sede administrativa o judicial sobre cualquier asunto relacionado con la empresa o entidad. Las inhabilidades mencionadas son aplicables al auditor externo impositivo que suscribe el informe de auditoría externa impositiva, así como al revisor del control de calidad y a todos los demás socios e integrantes de la firma auditora, aun cuando los mismos no participen en los trabajos de auditoría...*”-----

Al respecto, el artículo 107 de la Carta Magna que dispone “*El derecho que tiene toda persona a dedicarse a una actividad económica lícita de su preferencia*” . Por su parte el Art. 9 del mismo cuerpo constitucional, en su parte pertinente, dispone que “*Nadie está obligado a hacer lo que la ley no ordena ni privado de lo que ella no prohíbe*”.-----

El artículo precedentemente transcripto de la resolución atacada de inconstitucional afecta el derecho que tiene toda persona de dedicarse a una actividad lícita, creando incompatibilidad en donde no existe, sobre una supuesta sospecha de que el ex asesor y hoy auditor vera comprometido su imparcialidad, lo cual es absolutamente imaginario. No se puede prohibir el ejercicio de una actividad lícita a una persona en base a una imaginaria conducta colusiva consigo mismo. Y esta limitación al ejercicio de una actividad lícita ni siquiera proviene de la Ley ni ésta autoriza ni delega la posibilidad de dicha limitación. El Art. 33 de la Ley 2421/04 no incluye ni expresa ni tácitamente ninguna autorización para que la Administración Tributaria limite, prohíba o excluya el ejercicio de una



CORTE SUPREMA DE JUSTICIA



ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD EN EL JUICIO: “EVELIA BENIGNA VDA. DE RIVAS Y OTROS (CONTADORES, LICENCIADOS EN CONTABILIDAD Y PROFESIONALES DE LAS CIENCIAS CONTABLES) C/ RES. N° 29 DE FECHA 29 DE JUNIO DE 2014; ARTS. 2, 3 4 INC. D) D), 8, 10 PARRAFO TERCERO, 16 PRIMER PARRAFO E INC. H), 17, 18 INC. A), 19 REFERENTE AL REVISOR DEL CONTROL DE CALIDAD, 22 Y ART. 24 RES. N° 35 DEL AÑO 2014 ART. 4”. AÑO: 2016 – N° 992.-----

actividad lícita, la auditoria, por el solo hecho de haber ejercido asistencia legal a la empresa a ser auditada. Es más, antes que incompatibilidad existe complementariedad. En consecuencia, este artículo debe declararse inaplicable por inconstitucional.-----

Con relación al artículo 17 de la Resolución 29/2014, esta establece: *“Los auditores externos impositivos inscriptos solo podrán auditar a un mismo contribuyente por tres ejercicios fiscales consecutivos, cumplido dicho plazo, deberá transcurrir por lo menos un ejercicio fiscal para que proceda una nueva contratación”*.-----

El artículo precedente vulnera el artículo 33 de la Ley 2421/04 que no delega a la reglamentación la limitación de la auditoria por una misma empresa por más de tres años. No estando dentro de las facultades regladas por el citado artículo 33 su establecimiento, establecer dicha limitación por el reglamento excede las posibilidades legales establecidas y ello representa una transgresión al referido artículo 33, constituyendo un acto arbitrario de la SET. En consecuencia, también viola el orden de prelación de leyes, el principio de supremacía de la Constitución Nacional debidamente establecidos en la Carta Magna. Es además ilógica la medida ya que como expresa el escrito de demanda de inconstitucionalidad los trabajos desarrollados durante años posibilitan un mejor desempeño profesional por el conocimiento de la empresa que dan los años de servicio que permitiría un mejor análisis técnico contable con resultados más auspicioso que si fuera un nuevo auditor. Así mismo dicho artículo reglamentario también transgrede el principio constitucional de la libertad de contratación y del libre ejercicio de una actividad lícita que son garantías constitucionales que no pueden ser dejados de lado por simples reglamentos.-----

Otro de los artículos atacado de inconstitucional es el artículo 22 de la Resolución N° 20/14 que textualmente dice cuanto sigue: *“La inscripción en el Registro de Auditores Externos Impositivos tendrá una validez de tres años, pudiendo ser renovada previo cumplimiento de todos los requisitos establecidos para tal efecto en esta Resolución”*.-----

Otra vez el reglamento excede el marco de delegación. En efecto, expresa el artículo 33 de la Ley N° 2421/04 en su parte pertinente lo siguiente: *“... la Subsecretaría de Estado de Tributación creará un Registro de Auditores Externos que estarán habilitados para efectuar esta tarea y establecerá las normas técnica-contables a las cuales deberán ajustarse los informes, los criterios a ser tenidos en cuenta, así como los datos y requisitos que deberá contener el informe de la auditoría...”*.-----

Es claro que el artículo 33 de la ley mencionada establece que la Administración Tributaria creara un Registro de Auditores Externos, en donde previo cumplimiento de los requisitos establecidos deben inscribirse los profesionales contables que deseen realizar auditoria. Pero la ley no otorga un plazo de valides de la inscripción, ni delega a la reglamentación establecerla. La inscripción es válida mientras dure el registro respectivo que tampoco tiene plazo de vencimiento. En este sentido, establecer que la validez de la inscripción de los profesionales contables en el Registro de Auditores Impositivos tendrá una duración de 3 años, viola la disposición legal de creación del registro sin plazo de vencimiento ni caducidad y por tanto con valides para todos los años de vigencia del artículo 33 de la citada ley. Pero lo grave es que la llamada renovación de inscripción es en realidad una nueva inscripción pues debe cumplirse nuevamente con todos los requisitos reglamentarios como si nunca

Gonzalo Sosa Nicolli
Secretario

MIGUEL OSCAR BARRAL
Ministro

Mirjam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.

SINDULFO BLANCO
Ministro

hubieran estado inscriptos, pudiendo ser rechazada inclusive su mal llamada renovación. Por lo tanto, se trata de un registro que renace continuamente cada tres años constituyéndose como un nuevo registro, lo cual afecta a la permanencia que deben tener los datos registrados. La Administración Tributaria no puede de ninguna manera cancelar la inscripción de un profesional contable por el solo hecho de haber transcurrido tres años de antigüedad. Esto transgrede el derecho adquirido, bajo la denominación de renovación de inscripción, y, consecuentemente viola el principio constitucional que toda persona tiene el derecho a dedicarse a una actividad lícita. Por tanto, el artículo 17 de la resolución 29/14 constituye una trasgresión al artículo 33 de la Ley N° 2421/04 que no establece tiempo de validez de la inscripción ni delega a la Administración su establecimiento, por lo que también, consecuentemente, viola el orden de prelación de leyes y la supremacía de la Constitución Nacional.----

Con respecto al artículo 24 de la Resolución N° 29/14 es menester transcribir su texto como sigue "*Los Auditores Externos Impositivos que no realicen trabajos de Auditoria Externa Impositiva por 3 (tres) ejercicios consecutivos, serán dados de baja en forma automática del Registro de Auditores*" La sanción establecida de dar de baja del registro a los auditores por no haber hecho trabajo de auditoria por tres ejercicios consecutivo constituye una sanción sin juicio previo y sin el ejercicio de su defensa. Además, no haber hecho trabajos de Auditoria no constituye una infracción que deba ser penable. Al respecto dice el artículo 33 de la Ley N° 2421/04 dice en su parte pertinente que "*El reglamento establecerá las causales de suspensión o del retiro del registro de auditores externos para aquellas personas que hayan incurrido en errores graves y manifiestos en el ejercicio de sus funciones, en caso de comprobarse el mal desempeño, así como las causales de inhabilitación definitiva en caso de reiteración.*-----

Es indudable que el artículo 33 establece las causales para aplicar la sanción de suspensión o el retiro del registro de auditores o de inhabilitación definitiva. Cuáles son las causales o infracciones que originan la pena en cuestión. 1) Errores graves y manifiestos en el ejercicio de la auditoria, 2) mal desempeño de funciones de auditor y 3) reiteración de las infracciones anteriores. Pero es el reglamento el que debe establecer que cuando existe errores graves, mal desempeño y reiteración. La ley no establece que el hecho de no realizar auditoria por tres ejercicios sea una infracción o mal desempeño de funciones o errores graves y manifiestos, porque estas causales están asociadas a la realización de los trabajos de auditoria y no con la no realización. Dar de baja o retiro del registro de auditores son la misma sanción con diferentes nombres. Por ello podemos afirmar que el artículo 24 de la reglamentación establece una sanción grave al auditor externo que no está previsto en el artículo 33 de la Ley 2421/04, por una causal tampoco prevista en la ley, por lo que dicho artículo reglamentario es inconstitucional, pues no se pueden crear sanciones por meros reglamentos. Nula es la pena sin una ley que la establezca. Pero además de ello, lo más grave es que la sanción se aplica en forma automática, lo que quiere decir que no se instruye sumario administrativo para el ejercicio de la defensa. En otros términos, la sanción se aplica, sin sumario previo, sin ejercicio de la defensa y demás aspectos del debido proceso, transgrediendo los artículos 16 y 17 de la Constitución Nacional que dispone que la defensa en juicio de la persona y sus bienes son inviolables y que en todo proceso en el que se aplicaran sanciones, toda persona tiene derecho a que no se le condene sin juicio previo. Este artículo reglamentario es inconstitucional claramente.-----

Por otro lado, es menester recordar que el Acuerdo y Sentencia N° 841 de fecha 3 de noviembre de 2015, de la Corte Suprema de Justicia ha declarado la inconstitucionalidad de varios artículos de la Resolución N° 20/2014. Esto es un precedente jurisprudencial importante ya que existe otro Acuerdo y Sentencia N° 438 de fecha 2 de noviembre de 2015 que rechaza la acción de inconstitucionalidad presentada, pero sin analizar el fondo de la cuestión basándose meramente en el hecho de que los accionantes no han demostrado el daño real y presente. En consecuencia, los accionantes gananciosos de la acción de inconstitucionalidad en cumplimiento de la sentencia respectiva fueron a pretender inscribirse en el registro respectivo. Sin embargo, la Subsecretaria de Estado de Tributación habilito otro registro titulado *Habilitado por Acuerdo y Sentencia N° 841 de fecha 3 de noviembre de 2015*, con lo cual nuevamente discrimino a estos profesionales contables. Ello transgrede el principio constitucional de la igualdad de las personas, de la no discriminación y de la competencia en igualdad

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD EN EL JUICIO: "EVELIA BENIGNA VDA. DE RIVAS Y OTROS (CONTADORES, LICENCIADOS EN CONTABILIDAD Y PROFESIONALES DE LAS CIENCIAS CONTABLES) C/ RES. N° 29 DE FECHA 29 DE JUNIO DE 2014; ARTS. 2, 3 4 INC. D) I), 8, 10 PARRAFO TERCERO, 16 PRIMER PARRAFO E INC. H), 17, 18 INC. A), 19 REFERENTE AL REVISOR DEL CONTROL DE CALIDAD, 22 Y ART. 24 RES. N° 35 DEL AÑO 2014 ART. 4". AÑO: 2016 - N° 992.-----



de condiciones, constituyendo un cumplimiento parcial de la sentencia de la corte y una nueva transgresión constitucional. La distinción se realiza de la siguiente manera: -----

Listado de Auditores Externos Impositivos Habilitados Conforme Al Acuerdo y Sentencia C.S.J N° 841/15; -----

Listado de Auditores Externos Impositivos Habilitados por la SET Conforme a la Res. Gral. N° 29/14 -----

Listado de Auditores externos Impositivos Habilitados por la SET. Conforme a la RES. GRAL. N° 29/14, con la aclaración que están HABILITADOS A PRESTAR SERVICIOS DE AUDITORIA A EMPRESAS CON UNA FACTURACION DE HASTA GS. 20.000.000.000.-----

Con esto queda patentizado que administrativamente la Subsecretaria de Estado de Tributación ha discriminado inconstitucionalmente a todos los profesionales que han obtenido su inscripción en el Registro de Auditores, via sentencia favorable de la Corte Suprema de Justicia, estableciendo un listado identificatorios de este hecho, y además queda demostrado también, la injusta, inequitativa e discriminatoria lista de profesionales que pueden realizar todo tipo de auditoria y los que tienen limitado dicho derecho a un importe expresamente determinado. En mi criterio se debe declarar la inconstitucionalidad de la existencia de tres listados de auditores y ordenase la inscripción en un solo listado sin identificación del origen o sustento de inscripción. -----

Por lo tanto, se debe hacer lugar a la presenta acción de inconstitucionalidad y declarar la inaplicabilidad de los artículos 2°, 3°, 4° inciso d) e I), artículo 8°, artículo 10° párrafo tercero, Art. 16° primer párrafo e inciso h), artículo 17°, Art. 18° inciso a); Art. 19 referente al Revisor del Control de Calidad, Art. 22 y Art. 24 y 34 de la Resolución N° 29 de fecha 25 de junio de 2014, y artículo 4 de la Resolución N° 35 del año 2014.-----

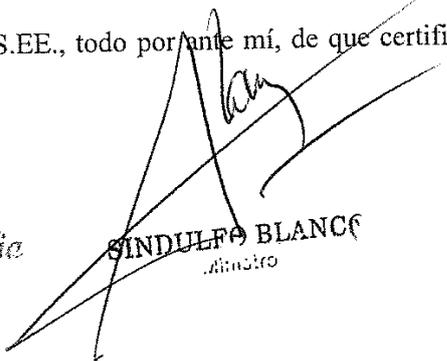
A su turno el Doctor **BAJAC ALBERTITNI** manifestó que se adhiere al voto del Ministro, Doctor **BLANCO**, por los mismos fundamentos.-----

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

Gonzalo Sosa Nibelli
Secretario


MIGUEL OSUAR BAJAC
Ministro


Miryam Peña Candia
MINISTRA D.S.J.


SINDULFO BLANCO
Ministro

Ante mí:

SENTENCIA NÚMERO: 532

Asunción, 12 de Julio de 2018.-

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que anteceden, la

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
Sala Constitucional
RESUELVE:

HACER LUGAR a la acción de inconstitucionalidad promovida, y en consecuencia, declarar la inaplicabilidad de los artículos 2º, 3º, 4º inciso d) e l), artículo 8º, artículo 10º párrafo tercero, Art. 16º primer párrafo e inciso h), artículo 17º, Art. 18º inciso a); Art. 19 referente al Revisor del Control de Calidad, Art. 22 y Art. 24 y 34 de la Resolución N° 29 de fecha 25 de junio de 2014, y artículo 4 de la Resolución N° 35 del año 2014, con relación a los accionantes.-----

ANOTAR, registrar y notificar.-----

~~Diego Sosa Nicoll~~
~~Secretario~~

Ante mí:

~~Miguel Oscar Bajac~~
Miguel Oscar Bajac
Ministro

~~Miryam Peña Candia~~
Miryam Peña Candia
MINISTRA C.S.J.

~~Sindulfo Blanco~~
Sindulfo Blanco
Ministro

