CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "JOSÉ MARÍA SOARES LIMA C/ RES. N° 72700001623/2022 DEL 13 DE MAYO DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET". **N° 971. Año 2023.**----------

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 16-10-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Cuatrocientos trece.-

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los.....dieciséis.....días del mes de.....octubre.....del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos, los Excelentísimos Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA,** por ante mí la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente arriba individualizado a fin de resolver los Recursos de Apelación y Nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 184 de fecha 05 de septiembre de 2023 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala.----------

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

C U E S T I O N E S

¿Es nula la sentencia apelada?

En caso contrario, ¿se halla ajustada a derecho?

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

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS DIJO: El Abogado Fiscal Concepción Insfrán Alvarenga desistió expresamente del Recurso de Nulidad incoado, por lo que se lo debe tener por abdicado del mismo. Por otro lado, no se observan en la Resolución recurrida vicios o defectos que ameriten la declaración de oficio de su nulidad en los términos autorizados por los arts.113 y 404 del C.P.C. Corresponde en consecuencia tener por desistido este Recurso. Es mi voto.----------

A SUS TURNOS LOS MINISTROS BENÍTEZ RIERA Y RAMÍREZ CANDIA MANIFIESTAN: Que se adhieren al voto de la Ministra preopinante, por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS PROSIGUIÓ DICIENDO: Por la resolución recurrida, el Acuerdo y Sentencia N° 184 de fecha 05 de septiembre de 2023 el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió: *"1) HACER LUGAR a la presente acción contencioso administrativa instaurada en los autos caratulados: "JOSÉ MARÍA SOARES LIMA C/ RES. N° 72700001623/22 DEL 13 DE MAYO, DICT. POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN – SET", por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución, y en consecuencia; 2) REVOCAR la Resolución Particular N° 72700001623/22 del 13 de mayo, dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación - SET. 3) IMPONER LAS COSTAS a la parte*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

perdidosa. 4) ANOTAR, registrar, notificar y remitir copia a la Excma. Corte Suprema de Justicia".----------

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

AGRAVIOS DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 144/160 el Abogado Concepción Insfrán expresa agravios contra el Acuerdo y Sentencia recurrido manifestando –en resumen- que las obligaciones y periodos fiscales determinados por la fiscalización no se hallan prescriptas, porque en virtud de las diversas actuaciones de la Administración Tributaria y su órgano de representación legal (la Abogacía del Tesoro), el plazo de prescripción establecido en el art. 164 de la Ley N° 125/91, ha sido interrumpido por imperio del art. 165 de la misma normativa citada, por lo que la configuración de dicho modo de extinción de las obligaciones tributarias no se dio en el caso de marras.----------

Por otra parte, sostuvo el apelante que la Administración Tributaria no se excedió en el plazo de fiscalización, porque conforme a la jurisprudencia de la Sala Penal, el plazo para el cómputo de la fiscalización es desde la Notificación de la Orden de Fiscalización y no desde el pedido de requerimiento documental, por lo que la SET obró ajustada a derecho. Menciona que por Orden de Fiscalización N° 65000003329 notificada al contribuyente en fecha 25/01/2021, que culminó con el Acta Final de fecha 29/03/2021, transcurrió un total de 44 días, y que siendo así el cómputo para establecer el plazo de fiscalización no se inicia a partir del ejercicio de la facultad de control que efectúa la Administración Tributaria (art. 31 Ley N° 2421/04), sino con el acto administrativo en el que se justifica la existencia de sospecha de irregularidades del contribuyente; en este caso, dice que la fiscalización puntual concluyó en el plazo legal establecido, por lo que es legal y se halla ajustado a derecho el acto administrativo impugnado.----------

Agrega que la Administración Tributaria otorgó todas las garantías procesales en el sumario administrativo instruido, se otorgó prórrogas, se requirió los descargos, se solicitó a la actora que justifiquen las operaciones realizadas y observadas por la SET, agregando pruebas, como la reconstitución de su contabilidad y jamás lo hicieron, y que entonces al no presentar las pruebas en sede administrativa recurrieron en sede jurisdiccional a obtener resoluciones favorables en detrimento de la Administración Tributaria, por supuestos incumplimientos de simples cuestiones formales.----------

Prosiguió diciendo que la Administración Tributaria ha respetado los plazos procesales para la tramitación de los procedimientos de determinación y de aplicación de sanciones, comúnmente denominados sumarios, respetando los plazos procesales establecidos en la Ley N° 125/91y que categóricamente se observó la conducta omisa del contribuyente José María Soares Lima para las presentaciones de las documentaciones requeridas.----------

Culmina su escrito solicitando que la Sala Penal revoque la resolución recurrida y conforme en todos sus términos los actos administrativos impugnados en la presente demanda.----------

RECIBIDO
ESTADÍSTICA
16 -10- 2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 413 - -

CONTESTACIÓN DE LA PARTE ACTORA

A fs. 162/168, el Abogado Robert Zapata, representante de la actora, contestó el traslado de los agravios de la adversa. En síntesis, manifestó que el Tribunal de Cuentas Segunda Sala ha obrado en estricta justicia ya que los plazos resultan fatales para las partes en igualdad de condiciones, y no implica de manera alguna una relación de sometimiento al administrado por parte de la Administración, ni mucho menos que la Administración esté por encima del administrado y por encima de la ley, ya que la relación jurídico tributaria se funda en la igualdad de ambas partes, sin privilegios de unos en detrimento de otros, y a pesar de que la adversa intenta vanamente exponer como argumentación, lo dicho resulta absolutamente errado y tendencioso, ya que su parte ha expuesto expresamente tal circunstancia relatando en los hechos, aportando las pruebas instrumentales irrefutables del inicio y final del Sumario incoado.----------

Manifiesta que claramente el plazo insumido por la Administración Tributaria ha sobrepasado ampliamente los plazos legales establecidos y que a pesar de que busca demostrar (sin lograrlo) que la fiscalización puntual se inició en determinada fecha y concluyó dentro del plazo legal, incluso exponiendo en su escrito de contestación (a fojas 3 de la copia para traslado) las fechas de la Orden de Fiscalización en forma paralela al del Acta Final, y que solo admite que las fechas computables desde la emisión de ambos actos administrativos son los que se debe computar, lo que solo representa una media verdad, pues la fiscalización inicia con el mal llamado "control interno" o igualmente llamado "pedido de documentación" que la adversa reconoce expresamente que emitió por medio del REQUERIMIENTO DE DOCUMENTACION NRO. 242 DE FECHA 20 DE ABRIL DE 2018 (PRUEBA A de autos). Señala que la caducidad operó en este caso, pues se le estuvo fiscalizando a su mandante desde el año 2018 hasta el año 2021, por lo que la fiscalización inició con el pedido de documentación del año 2018, ya que el requerimiento Nro. 242 de fecha 20/04/2018 solicita documentación que se trata del mismo periodo fiscal (2015), y del mismo impuesto (IRACIS) que posteriormente fue objeto de determinación en el Acta Final objeto de la presente demanda.----------

Asimismo, sostiene que Tribunal de Cuentas Segunda Sala ha fallado en mayoría y han declarado la caducidad (Octavo Párrafo de Fs. 133 del A y S Nro. 184/23), y la contraparte poco y nada ha fundamentado sobre el punto, y no lo ha hecho en razón de que el simple cómputo de las fechas y los plazos del sumario administrativo han producido a la luz de la Ley Nro. 1.23/91 y de la Ley N° 4.679/12 De Trámites Administrativos (vigente durante la sustentación del sumario) ya han caducado de derecho y perimido todas las instancias. Para una mejor ilustración y tomando tan solo la parte final del proceso administrativo con el inicio de la fase o estadio sumarial subraya que el mismo se inició 28 de mayo de 2021, se

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

recibe la notificación de J.I. N° 71100001649/2021/y concluyó con la Resolución Particular Nro. 72700001623 de fecha 25 de mayo de 2022, con 1 año de duración del proceso sumarial, que en el peor de los casos y conforme a los artículos 212 y 225 de la Ley N° 125/91 no puede durar más de 70 días con todas sus prorrogas previstas.----------

Indica que el proceso sumarial duro doce meses, cifra que supera con creces y excesos el plazo máximo de duración del sumario a la luz de la norma impositiva y también la de los trámites administrativos establecidos en ley especial, que al decir de la norma antes citada ya se encuentran totalmente caducos y las instancias perimidas.----------

Concluye su escrito solicitando el rechazo del recurso interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, la confirmación del Acuerdo y recurrido, con imposición de costas a la parte demandada.----------

ANÁLISIS JURÍDICO DEL CASO

Como antecedentes de la cuestión en estudio tenemos que por Resolución Particular N° 72700001623 de fecha 13/05/2022 el Viceministro de Tributación resolvió determinar la obligación fiscal del contribuyente José María Soares Lima, calificando su conducta como defraudación y sancionándolo con la aplicación de la multa equivalente al 220% sobre los tributos no ingresados. Luego, el contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra el mencionado acto administrativo, habiendo recaído denegatoria ficta en los términos del art. 234 de la Ley N° 125/91[1].----------

Posteriormente el contribuyente José María Soares Lima planteó demanda contencioso administrativa contra los actos administrativos citados en el párrafo anterior. Por Acuerdo y Sentencia N° 184 de fecha 05 de septiembre de 2023 el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió hacer lugar a la presente demanda, revocando los actos administrativos impugnados.-

El Tribunal de Cuentas consideró, en relación a la Fiscalización Puntual, que la misma sobrepasó el plazo de 45 días previsto en el art. 31 de la Ley N° 2421/04, teniendo como punto de inicio del plazo de la fiscalización la notificación de la Nota DGFT N° 242/18 del 20 de abril, hasta el Informe Final emitido en fecha 14 de abril de 2021, con lo que el Tribunal concluyó que la fiscalización duró dos años y once meses, constatándose así la extemporaneidad de la misma. Por otra parte, entendió que en el sumario administrativo no se cumplió el procedimiento establecido en la Ley N° 125/91 y que la Resolución Particular N° 72700001623/22 resulta extemporánea. En cuanto al fondo, la prescripción de los tributos alegada por la actora y debatida en juicio, el Tribunal consideró inoficioso el estudio de esta cuestión, en atención a la forma en que fue resuelta la cuestión formal del procedimiento tributario .----------

[1] Ley N° 125/91. Artículo 234-Recurso de reconsideración o reposición - El recurso de reconsideración o reposición podrá interponerse dentro del plazo perentorio e improrrogable de diez (10) días hábiles, computables a partir de la fecha en que se notificó la resolución que se recurre. Será interpuesto ante el órgano que dictó la Resolución que se impugna, y el mismo será quien ha de pronunciarse dentro del plazo de (20) veinte días. En caso que dicho órgano ordene pruebas o medidas para mejor proveer, dicho plazo se contará desde que se hubieren cumplido éstas. Si no se emitiere resolución en el término señalado se entenderá que hay denegatoria tácita de recurso.

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: 413 -

El representante de la parte demandada interpuso recurso de apelación contra el Acuerdo y Sentencia detallado más arriba. En su escrito de expresión de agravios mencionó, en resumen, que la fiscalización puntual no sobrepasó el plazo legal, así como que la actuación de la Administración Tributaria en el sumario administrativo se ajustó a las disposiciones de la Ley N° 125/91.----------

Seguidamente corresponde el estudio del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada. Para ello primeramente corresponde remitirnos a las constancias de autos, de tal forma a verificar los antecedentes analizados por el Tribunal. En tal sentido, a fs. 7 obra la Nota de Requerimiento de Documentaciones DGFT N° 242 de fecha 20 de abril de 2018, por el cual la Administración Tributaria solicitó al señor José María Soares Lima la provisión de documentaciones. A fs. 15 obra el Informe Final de Auditoría, emitido en relación a la Fiscalización Puntual llevada a cabo por la SET al contribuyente José María Soares Lima. En este Informe consta que la Orden de Fiscalización Puntual N° 65000003329 fue notificada en fecha 25/01/2021. Asimismo, según consta en este informe, el Acta Final de la Fiscalización fue labrada en fecha 29/03/2021, mientras que el Informe Final de Auditoría es de fecha 14/04/2021.----------

En este punto conviene realizar algunas precisiones en relación al denominado "Control Interno", al que fue sometido la firma contribuyente en sede administrativa. Así, tenemos que en la Resolución General N° 25/14 de fecha 30 de abril de 2014 la Administración Tributaria define al Control Interno como *"la tarea de control que se basa en la contrastación de datos o informaciones proporcionados por el contribuyente, terceros, o los que surjan de otros sistemas o formas de análisis de informaciones, que podrá dar lugar a la determinación de obligaciones tributarias y a la aplicación de sanciones cuando correspondan"*. Este Control Interno es realizado por la Administración Tributaria en uso de las facultades conferidas en el artículo 189 de la Ley N° 125/91, que dice: *"**Facultades de la Administración:** La Administración Tributaria dispondrá de las más amplias facultades de administración y control y especialmente podrá: ...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"*.----------

Por otra parte, las fiscalizaciones se encuentran taxativamente establecidas en el artículo 31 de la Ley N° 2421/04, que establece que las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán: a) Las integrales, mediante sorteos periódicos, con plazo máximo de duración de ciento veinte días prorrogable excepcionalmente por un periodo igual y; b) las fiscalizaciones puntuales, cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación, respecto a contribuyentes o responsables sobre los que exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados u otros sistemas o

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

forma de análisis de informaciones de la Administración en base a hechos objetivos, con plazo máximo de duración de cuarenta y cinco días, prorrogable excepcionalmente por un periodo igual cuando por el volumen del trabajo no pudiese concluirse dentro del plazo legal.-

Sobre el cómputo del plazo de duración de la Fiscalización Puntual, la Resolución General N° 25/14 prescribe en su artículo 26: *"DEL PLAZO DE REALIZACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN: Las fiscalizaciones integrales se llevarán a cabo en un plazo máximo de ciento veinte días (120) días y las fiscalizaciones puntuales en un plazo máximo de cuarenta y cinco días (45) días, que podrán ampliarse por un periodo igual.* ***Los plazos se computarán desde el día siguiente hábil de la fecha de notificación de la orden de fiscalización hasta la suscripción del acta final.*** *Cuando las actuaciones se realicen en días hábiles, éstos deberán ser considerados para el cómputo de los plazos"* (sic, las negritas son mías).----------

En este punto, corresponde aclarar que el requerimiento de documentaciones efectuado por la Subsecretaría de Estado de Tributación mediante la Nota DGFT N° 242 de fecha 20 de abril de 2018, no puede ser asimilado al inicio de una Fiscalización Puntual, pues en virtud de la Resolución General N° 25/14 este último procedimiento tiene su inicio mediante Orden de Fiscalización, la cual se ha notificado en fecha 25/01/2021. Entonces, el cómputo del plazo de duración de la fiscalización tiene como inicio el 26/01/2021 (día siguiente hábil a la notificación de la Orden de Fiscalización) y culmina con el Acta Final de fecha 29/03/21, dentro del plazo de 45 días hábiles previsto en la norma. Siendo así, la Fiscalización Puntual culminó dentro del plazo establecido en el art. 31 de la Ley N° 2421/04.----------

Por otra parte, en cuanto al sumario administrativo llevado a cabo por la Administración Tributaria, el mismo se encuentra regulado en el art. 212 y 225 de la Ley N° 125/91. La última disposición, que establece detalladamente el procedimiento administrativo para la aplicación de sanciones, establece en la parte pertinente lo siguiente:----------

"Artículo 225.- *Procedimiento para la aplicación de sanciones. Excepto para la infracción por mora, la determinación de la configuración de infracciones y la aplicación de sanciones estará sometida al siguiente procedimiento administrativo: (...) 3)* ***La Administración Tributaria dará traslado o vista al o los involucrados por el término de diez días (10)****, de las imputaciones, cargos e infracciones, permitiéndoles el acceso a todas las actuaciones administrativas referentes al caso. 4) En el término de traslado, prorrogable por un término igual el o los involucrados deberán formular sus descargos, dar respuestas y presentar u ofrecer prueba. 5) Recibida la contestación, si procediere,* ***se abrirá un término de prueba de hasta quince (15) días****, prorrogables por igual término, pudiendo además la Administración Tributaria ordenar de oficio o a petición de parte del cumplimiento de medidas para mejor proveer dentro del plazo que ella señale. 6) Si el o los imputados manifiestan su conformidad con las imputaciones o cargos, se dictará sin más trámite al acto administrativo correspondiente. 7) Vencidos los plazos para las pruebas y medidas para mejor proveer el interesado podrá presentar un* ***memorial de conclusiones dentro del plazo perentorio de diez (10) días****. 8) Vencido el plazo del numeral anterior,* ***la Administración***

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 16-10-2024 Roque López Franco Ujiviette

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 413.-

Tributaria deberá dentro del plazo de diez (10) días dictar el acto administrativo correspondiente*. El procedimiento descrito puede tramitarse conjuntamente con el previsto por el artículo 212 para la determinación del adeudo por concepto de tributo o tributos y culminar en una única resolución".*----------

Según consta en autos, en fecha 28/05/2021 la SET resolvió instruir sumario administrativo al contribuyente José María Soares Lima (fs. 19), el mismo presentó su descargo en fecha 24/06/2021. En fecha 29/12/2021 la SET declaró cerrado el periodo probatorio, comunicando al sumariado el plazo para presentar alegatos. En fecha 13/01/2022 el contribuyente presentó los alegatos correspondientes, luego en fecha 18/03/2022 la Administración Tributaria llamó autos para resolver. Finalmente, la SET dictó la Resolución Particular N° 72700001623 en fecha 13/05/2022.----------

El artículo 196 de la Ley N° 125/91 establece: *"**Actos de la Administración**: Los actos de la Administración Tributaria se reputan legítimos, salvo prueba en contrario, siempre que cumplan con los requisitos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente. La Administración Tributaria podrá convalidar los actos anulables y subsanar los vicios de que adolezcan, a menos que se hubiere interpuesto recursos jurisdiccionales en contra de ellos".* Conforme las constancias de autos, los actos administrativos impugnados en el presente juicio fueron dictados como consecuencia de un procedimiento administrativo viciado, pues se vulneró el debido proceso, sobrepasándose los plazos establecidos en los artículos 212 "Procedimiento de determinación tributaria"[2] y 225 "Procedimiento para la aplicación de sanciones"[3] de la Ley N° 125/91.------

La Constitución Nacional estipula como derecho procesal que el sumario no se prolongue más allá del plazo establecido por la ley (art. 17 numeral 10). Asimismo, según la Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 8 numeral 1) toda persona tiene derecho a ser juzgada en un *plazo razonable,* derecho que sin dudas ha sido vulnerado en el presente caso.----------

[2] Artículo 212 numeral 8): "Vencido el plazo del numeral anterior, la Administración Tributaria deberá dentro del plazo de diez (10) días dictar el acto de determinación".

[3] Artículo 225 numeral 8): Vencido el plazo del sumarial anterior, la Administración Tributaria deberá dentro del término de 10 (diez) días, dictar el acto administrativo correspondiente, en la forma prevista en el Art. 236. El procedimiento descripto puede tramitarse conjuntamente con el previsto en el Art. 212 para la determinación de deuda por concepto de tributo o tributos y culminar en una única resolución.

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

En cuanto a lo expuesto por la representación fiscal, negando la prescripción de la acción para el cobro de tributos, en atención a la forma en que fue resuelta la cuestión anterior y a que el Tribunal no se expidió sobre el tema de fondo, al haberse detectado vicios en el procedimiento administrativo, no corresponde expedirse sobre este punto.----------

En conclusión, considero que corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y confirmar el fallo recurrido, con costas a la perdidosa de conformidad al art. 203 inc. a) del Código Procesal Civil. **Es mi voto**.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, el Ministro BENITEZ RIERA prosiguió diciendo: Disiento respetuosamente de la conclusión arribada por la Ministra preopinante, en base con los siguientes fundamentos que paso a exponer:----------

Es importante recordar que la Sub Secretaria de Estado de Tributación, por Resolución General 25/14 de fecha 30 de abril de 2004, modificó la Resolución General N° 4 de fecha 30 de octubre de 2008 **"POR LA CUAL SE REGLAMENTAN LAS TAREAS DE FISCALIZACIÓN, REVERIFICACION Y DE CONTROL PREVISTAS EN LA LEY NO 2421/04, Y EN CONSECUENCIA SE DEROGA LA RESOLUCIÓN GENERAL N 18/07"**, y estableció: *"**Art. 1°.-** La Administración Tributaria podrá realizar tareas de verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y responsables, las cuales podrán consistir en: **a) Fiscalización integral:** es el proceso de verificación que podrá abarcar la totalidad de los impuestos, operaciones, registros, cuentas y documentos correspondientes al ejercicio fiscal del contribuyente, o a los ejercicios fiscales a ser verificados. **b) Fiscalización Puntual:** es el proceso de verificación que podrá referirse a determinados impuestos, periodos o ejercicios fiscales, operaciones, registros, cuentas, documentos del contribuyente. **c) Control Interno:** es la tarea de control que se basa la contrastación de datos o informaciones proporcionados por el contribuyente, terceros, o los que surjan de otros sistemas o formas de análisis de informaciones, que podrán dar lugar a la determinación de obligaciones tributarias y a la aplicaciones de sanciones cuando correspondan".*----------

De acuerdo a las constancias de autos, surge que la Autoridad Tributaria inició su actividad inspectora contra la firma Accionante por intermedio de un control interno, iniciado por Nota DGFT N 242/2018 de fecha 20 de abril de 2018, para luego iniciar una fiscalización puntual, vía Orden N 65000003329 de fecha 25/01/2021, la cual culminó con el Acta Final N°68400003924 de fecha 29/03/2021.----------

La Accionante sostiene que si bien el primer procedimiento iniciado por la Autoridad Tributaria lleva el nombre de control interno, lo realizado en puridad fue el inicio de una fiscalización puntual, ya que se requirió dentro del procedimiento- la participación activa del contribuyente con pedidos de informes y la exhibición de libro y documentos contables, siendo este el fundamento acogido por el Tribunal de Cuentas para hacer lugar a la demanda.----------

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 413.-

De la verificación de las constancias de autos, surge que los trabajos de Control Interno, se iniciaron mediante Nota DGET N 242/2018 de fecha 20 de abril de 2018, dirigida a la accionante y para tal efecto la Autoridad Tributaria solicitó a la firma contribuyente varios informes, además de la remisión de copias autenticadas de comprobantes de compras y hasta la agregación de los libros contables. Finalmente, y luego de ordenarse el inicio de una Fiscalización Puntual, los trabajos encarados por el fisco culminaron como ya se dijo con el Acta Final N°68400003924 de fecha 29/03/2021.----------

De acuerdo a las constancias de autos, surge que los trabajos desplegados por la Autoridad Tributaria bajo el nombre de Control Interno- se encuadran en una fiscalización puntual, en vista de que efectivamente la participación la Administración requirió del contribuyente, al solicitar la exhibición y entrega de ciertas documentaciones, libros e informes.----------

Cabe recordar que el control interno se caracteriza por la unilateralidad del procedimiento, es decir, de ella sólo participa y afecta a la administración. En tal procedimiento la propia administración ejerce sus facultades de control a un contribuyente determinado y a través de este, puede indirectamente analizar otras operaciones sujetos múltiples, ayudando así a la realización del control cruzado, pero todo ello desde la propia administración y sin intervenir de modo directo a ningún contribuyente, físico ni documentalmente, pudiendo dichos trabajos concluir con un acta final, al igual que el procedimiento de fiscalización, detallándose la irregularidades encontradas.----------

Es por ello que lo que distingue, en mayor medida, a ambos procedimientos -Control Interno y Fiscalización-es la participación o no del contribuyente en forma directa- en las tareas inspectoras encaradas por la Autoridad Tributaria, pues de no ser así, no habría necesidad de que subsistan tales procedimientos, en vista de que ambos pueden concluir con un Acta Final, que arroje indicios de irregularidades.----------

Tal como se ha visto, la SET requirió la participación del contribuyente con la Nota DGET N° 242/2018 de fecha 20 de abril de 2018, en la cual se requirió la entrega de varias documentaciones, por ende, corresponde tomar a tal acto como el inicio de una fiscalización puntual, independientemente de cómo haya caratulado la Administración en su oportunidad.----

Recordar que las tareas de fiscalización de la Administración se encuentran regladas, al disponer el Art. 26 de la Resolución General N°25/2014 ante mencionada, que: *"Las fiscalizaciones integrales se llevaran a cabo en un plazo máximo de ciento veinte (120) días y las fiscalizaciones puntuales en un plazo máximo de cuarenta y cinco (45) días, que podrá ampliarse por un periodo igual. Los plazos se computarán desde el día siguiente hábil de la fecha de*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

notificación de la orden de fiscalización hasta suscripción del Acta final. Cuando las actuaciones se realicen en días inhábiles, estos deberán ser considerados para el cómputo de los plazos".-----

Mencionar que los plazos máximos de duración de los trabajos, representan una garantía reconocida a favor de los contribuyentes, de que los mismos no se extenderán sine die, cuya inobservancia vulnerará un derecho reconocido a favor del administrado, como así también lo dispuesto en el Art. 17, num. 10), de nuestra Constitución.----------

Que tras efectuar el cómputo del tiempo transcurrido desde el día siguiente de la notificación de la Nota DGFT N° 242/2018 -23/04/2018-, hasta la fecha del Acta final que pone fin a los trabajos -29/03/2021-, surge que la fiscalización puntual se extendió más del tiempo establecido normativa, que son en este caso de 45 días hábiles.- en la Al ser así, queda claro que la resolución dictada -como consecuencia de la inobservancia de lo dispuesto en la normativa transcripta- resultan claramente irregulares, y por ende debe ser revocada, tal como lo resolvió el Tribunal de Cuentas, resultado así inoficioso el estudio de los demás puntos propuestos por la parte recurrente.----------

En base a todo lo expuesto, corresponde No Hacer Lugar al Recurso de Apelación, interpuestos por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda y, en consecuencia, confirmar el Acuerdo y Sentencia N 184 de fecha 5 de septiembre de 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución. En cuanto a las costas, corresponde que las mismas sean impuestas a la parte perdidosa, en virtud a lo dispuesto en los arts. 192 y 203 inc. a), del C.P.C. **Es mi voto**.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: Manifiesta su adhesión al voto de la Ministra María Carolina Llanes Ocampos, en cuanto a **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Concepción Insfrán Alvarenga, en representación de la Abogacía del Tesoro y, en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 184/2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por compartir los mismos fundamentos y agrega lo siguiente:----------

Es importante señalar, que la inobservancia de los plazos establecidos en las normas citadas por la Ministra preopinante *(artículos 212 y 225 de la Ley Nro. 125/1992)* deriva en la nulidad del procedimiento sumarial, porque constituye un vicio de ilegalidad del procedimiento, en consideración a que la actuación de la Administración Tributaria se debe ajustar estrictamente a la legalidad y toda actuación no autorizada implica un acto nulo. Igualmente, si un acto administrativo no es dictado dentro del plazo establecido, el mismo pierde eficacia, es decir, no produce efectos.----------

Por lo expuesto, al constatarse que la Administración Tributaria no dictó el acto de determinación, Resolución Particular Nro. 72700001623[4], en el plazo legal de diez días de

[4] Resolución Particular Nro. 72700001623 dictada por el Viceministro de Tributación en fecha 13 de mayo del 2022 (fs. 38/45 de autos).

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 16-10-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 413.-

haberse llamado autos para resolver (18 de marzo del 2022), establecido en el numeral 8) de los artículos 212 y 225 de la Ley Nro. 125/1992; se concluye que dicho acto administrativo es irregular, por vicio de ilegalidad, ya que, para la emisión del mismo, se han violado las disposiciones contempladas en la Ley Nro. 125/92.----------

Por otra parte, en cuanto a las **COSTAS**, considero que éstas deben imponerse al funcionario emisor de los actos anulados por imperio del artículo 106 de la Constitución que establece la responsabilidad personal de los funcionarios o empleados públicos por las irregularidades cometidas en el ejercicio de la función.----------

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

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

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

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: 413.-

Asunción, 16 de octubre del 2024.

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede; la, ----------

C O R T E S U P R E M A D E J U S T I C I A

S A L A P E N A L

R E S U E L V E :

1. TENER POR DESISTIDO el Recurso de Nulidad.----------

2. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia N° 184 de fecha 05 de septiembre de 2023 dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente Resolución.----------

3. IMPONER las costas a la perdidosa.----------

4. ANOTAR, registrar y notificar.----------

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA