CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: "ABRACOMAQ SRL C/ RES. N° 1755/2022 DEL 13 DE OCTUBRE DE LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET".-------

PODER JUDICIAL ESTADÍSTICA CIVIL 20-12-2024 Roque López Franco Asistente

ACUERDO Y SENTENCIA N° cuatrocientos noventa y dos.

En la Ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los diecinueve días, del mes de diciembre, del año dos mil veinte y cuatro, estando reunidos en Sala de Acuerdos los Excelentísimos señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los **Dres. MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA y MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA,** por ante mí la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente caratulado: "ABRACOMAQ SRL C/ RES. N° 1755/2022 DEL 13 DE OCTUBRE DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET", a fin de resolver los recursos de Apelación y Nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 230 de fecha 5 de octubre de 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala.----------

Previo estudio de los antecedentes, los señores Ministros de la Excma. Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, resolvieron plantear las siguientes----------

CUESTIONES:

1- ¿Es nula la Sentencia apelada?

2- En caso contrario, ¿Se halla ajustada a Derecho?

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

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, el Ministro BENÍTEZ RIERA dijo: El abogado Concepción Insfrán Alvarenga, bajo patrocinio del Abogado del Tesoro Ángel Fernando Benavente, desisten expresamente de su recurso de nulidad interpuesto contra la resolución dictada por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala.----------

No obstante, y tras la lectura de la resolución impugnada se puede concluir que no se observan vicios o defectos que ameriten la declaración -de oficio- de su

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Benítez V.
Secretaria

nulidad en los términos autorizados por los arts. 113 y 404 del C.P.C.----------

En consecuencia, corresponde tener por desistido a los recurrentes de su recurso de nulidad. **Es mi Voto.**----------

A su turno, los **Dres. RAMÍREZ CANDIA y LLANES OCAMPOS** manifiestan que se adhieren al voto que antecede por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, el Ministro BENÍTEZ RIERA prosiguió diciendo: El Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por Acuerdo y Sentencia N° 230 de fecha 5 de octubre de 2023, resolvió: *"1°.- **HACER LUGAR** a la presente acción contencioso administrativa. 2°.- **REVOCAR** las Resoluciones impugnadas a través de esta acción contencioso-administrativa. 3°.- **IMPONER** las costas a la perdidosa **4°.- ANOTAR**, Registrar…".*----------

Contra lo resuelto por el Tribunal se alzan el abogado Concepción Insfrán Alvarenga, bajo patrocinio del Abogado del Tesoro Ángel Fernando Benavente, y en el escrito de expresión de agravios (fs. 171/185) se expresa -entre otras cosas- que la supuesta caducidad de la fiscalización no es tal, y que el procedimiento de fiscalización se inició con la Orden N° 65000003643 del 02/07/2021, culminó con el Acta Final N° 68400004241 del 08/09/2021, dentro de los 45 días establecido en el inc. b) del art 31 de la ley N° 2421/04, por lo que no se comprende a que acto hace referencia -de fecha 24/09/2021- el Tribunal inferior. Se sostuvo que el sumario administrativo no caducó, y que los juzgadores no tuvieron en cuenta lo dispuesto en el art. 6 de la Ley 6479/12 que exige que medie un urgimiento de trámite por parte del contribuyente para que opere la caducidad, de igual forma, se indicó que tampoco caducó por duración excesiva del trámite, presvista en el art. 19 de la Resolución General N° 114/2017, en razón de haber culminado dentro del plazo establecido, doce meses. Aseguraron que su mandante actuó observando los principios constitucionales de licitud y legalidad por lo que los actos emitidos deben ser confirmados, pues de confirmarse

lo resuelto por el Tribunal inferior se ocasionaría un perjuicio irreparable al fisco, al otorgar a los contribuyentes evasores la posibilidad de evadir el pago de sus obligaciones fiscales. Terminaron por solicitar que se haga lugar a su recurso de apelación con expresa imposición de costas.----------

A fojas 187/194 de autos, obra el escrito de contestación del traslado de expresión de agravios, presentado por los abgs. Robert Daniel Zapata Barrios y Cristina Nymann, en representación de la firma Abracomaq SRL, en el cual se sostuvo -entre otras cosas- que el Tribunal de Cuentas obró correctamente y en estricta justicia, en razón de que los plazos previstos en el procedimiento de fiscalización son fatales para las partes, en igualdad de condiciones. Afirmaron que el procedimiento de fiscalización se inició con el requerimiento de documentación Nro. 12 de fecha 12 de enero de 2021, por lo que del cómputo del lapso transcurrido, surge que el trámite se extendió más del tiempo permitido en la normativa. Aseguró, además, que el sumario administrativo instruido contra su mandante también caducó, en vista de que su tramitación duró un año, y que conforme a los arts. 212 y 225 de la ley 125/91 no puede durar -sumado todos los plazos- más de 70 días con todas sus prórrogas previstas, además de lo dispuesto en el art. 11 de la ley 4679/12, que establece un plazo de duración de la tramitación. Alegó que la Administración inobservó el principio de legalidad, en vista de que utilizó la figura de control interno para requerir las documentaciones que hacen a una fiscalización, durando todo el proceso de control casi nueve meses. Terminó por solicitar la confirmación de la resolución dictada por el Tribunal de Cuentas.----------

A los efectos de abordar la cuestión planteada, corresponde -primeramente- verificar si la fiscalización puntual realizada por el Autoridad Tributaria caducó, tal como lo decidió el Tribunal de Cuentas.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Nayme Domínguez V.
Secretaria

De la verificación de los antecedentes administrativos, surge que los trabajos de Control Interno, se iniciaron mediante la Nota DGFT N° 12/2021, con fecha 12 de enero de 2021 (f. 37), la que fue anoticiada a la firma Abracomaq SRL, en fecha 15/01/2021, y a tal efecto la Autoridad Tributaria solicitó a la firma mencionada varios informes, exhibición de libros contables y comprobantes de egresos e ingresos. Posteriormente, la Autoridad Administrativa emitió la Órden de Fiscalización, con fecha 2 de julio de 2021, sobre las siguientes obligaciones tributarias: IRACIS General (periodos: 2016/2017) e IVA General (periodos: 01/2016 a 12/2017), y para tal efecto requirió la entrega de varias documentaciones e informes.----------

Finalmente los trabajos encarados por el fisco culminaron con el Acta Final (fs. 83/92), con fecha 8 de septiembre de 2021.----------

Resulta importante recordar que la Subsecretaría 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 N0 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 del contribuyente, correspondientes al ejercicio fiscal 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 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 podrán dar lugar a la determinación de obligaciones tributarias y a la aplicaciones de sanciones cuando correspondan…".----------

La parte accionante sostiene que si bien el procedimiento iniciado por la Autoridad Tributaria, mediante la Nota DGFT N° 12/2021, lleva el nombre de control interno, lo realizado -en realidad- se enmarca en una fiscalización puntual, ya que se requirió -dentro del procedimiento- la participación activa del contribuyente con el requerimiento de la exhibición de libro y documentos contables, además de informes, criterio que fue adoptado por el Tribunal de Cuentas, al hacer lugar a la demanda.----------

Cabe recordar que el control interno, tal como lo adelanta su nombre, 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 o 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.

Recordar que las tareas de fiscalización de la Administración se encuentran regladas, al disponer el art. 26 de la Resolución General N° 25/2014, 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 período igual. Los plazos se*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

computarán desde el día siguiente hábil de la fecha de 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.----------

Ahora, y luego de la verificación de las actuaciones realizadas en sede adminsitrativa, se puede concluir que los requerimiento efectuados por la Autoridad Tributaria -bajo el procedimiento de Control Interno- se encuadran en el inicio de una fiscalización puntual, en vista de que la Administración demandó la participación activa del contribuyente, al solicitar la exhibición y entrega de ciertas documentaciones. Al ser así, corresponde tomarse como tal, independientemente de cómo haya caratulado la Administración a tales trabajos.----------

Que tras el cómputo del tiempo transcurrido, desde el día siguiente de la notificación de la Nota DGFT N° 12/2021, (18/01/2021), hasta la fecha del Acta final N° 68400004241 de fecha 8/09/2021, que puso fin a los trabajos encarados por el fisco, surge que la fiscalización puntual sobrepasó en exceso el tiempo máximo establecido en la normativa, 45 días hábiles.----------

Con base en la irregularidad señalada en el procedimiento iniciado por la Administración, se concluye que los actos Administrativos dictados por la Sub Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda, resultan claramente irregulares, por vicios en su tramitación.--------

Ante la situación, estrictamente procedimental, ya no corresponde hacer referencia a las demás cuestiones

REPÚBLICA DEL PARAGUAY
SALA CIVIL
20 12- 2024
Reyna López Franco
Secretaria

planteadas por el apelante, por resultar su estudio inoficioso.----------

Por todo lo expuesto, corresponde No Hace lugar al Recursó de Apelación interpuesto por el abogado Concepción Insfrán Alvarenga, bajo patrocinio del Abogado del Tesoro Ángel Fernando Benavente y, en consecuencia, no cabe más que confirmar el Acuerdo y Sentencia N° 230 de fecha 5 de octubre de 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, conforme a los fundamentos antes expuestos.----------

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. b), del C.P.C. **Es mi voto.**----------

A su turno, el Ministro Dr. MANUEL RAMÍREZ CANDIA dijo: Me adhiero al voto del Ministro preopinante en el sentido de que corresponde **Confirmar** el Acuerdo y Sentencia Nro. 230 de fecha 05 de octubre del 2023, pero en base a los siguientes fundamentos. ----------

En primer lugar, cabe mencionar que, los abogados representantes del Ministerio Economía y Finanzas (ex Ministerio de Hacienda), se agravian contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 230/2023 (fs.171/185) sosteniendo los siguientes argumentos: **1-** El Tribunal de Cuentas cometió un error al realizar el cómputo del plazo establecido en el art. 31 de la Ley Nro. 2421/04 desde la Nota DGFT Nro.12/2021 ya que la Administración Tributaria realizó la Fiscalización Puntual recién desde la Resolución Nro. 65000003643/2021, por lo que, desde dicha resolución corresponde realizar el cómputo establecido en la ley; **2-** La Administración cumplió con el plazo establecido en la Ley Nro. 125/92 al momento de instruir sumario a la firma contribuyente ABRACOMAQ SRL. Por estos motivos, solicita que la sentencia recurrida sea revocada. ----------

Teniendo en cuenta el **primer agravio** expuesto por los recurrentes corresponde verificar si la firma ABRACOMAQ SRL fue sometido a una **fiscalización puntual** desde la Nota DGFT

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Nro.12/2021 -como sostiene el Tribunal- o desde la Resolución Nro. 65000003643/2021 que ordena la fiscalización -como sostiene la Administración-, a fin de verificar si lo resuelto por el Tribunal de Cuentas, sobre este punto, se ajusta a derecho.----------

Analizada las constancias de autos se tiene que, la demanda contencioso-administrativa fue instaurada en fecha 15 de diciembre del 2022 (fs.73/102) por el Abg. Roberto Daniel Zapata en representación de la firma ABRACOMAQ SRL, contra la **Resolución Particular Nro. 72700001755 de fecha 13/10/2022** (fs.60/66), dictado por el ViceMinistro de Tributación, por el cual se resolvió calificar la conducta de la firma contribuyente como **DEFRAUDACION**, en virtud a lo dispuesto en el art. 172 de la Ley Nro. 125/91 e imponer la multa del 180% sobre el tributo defraudado.----------

En ese contexto, resulta importante mencionar que la Dirección General de Fiscalización Tributaria requirió a la firma ABRACOMAQ SRL la presentación de varios documentos por medio de la Nota DGFT Nro. 12/2021 (fs.10), este pedido fue realizado conforme a las facultades de administración y control que posee la Administración Tributaria, en virtud a los arts. 186 y 189 de la Ley Nro. 125/92 (modificada por la Ley Nro. 2421/04).----------

Entonces, para verificar si la firma contribuyente ABRACOMAQ SRL fue sometido a una fiscalización puntual o simplemente a un control interno desde la Nota DGFT Nro.12/2021, corresponde analizar lo que dispone la Resolución General Nro. 25/14 (vigente al tiempo del requerimiento de documentos) *"Por el cual se modifica la Resolución General Nro. 4 de fecha 30 de octubre del 2008 "Por el cual se reglamenta las tareas de fiscalización, re-verificación y de control prevista en la Ley Nro. 2421/04 y en consecuencia se deroga la Resolución Nro. 18/07"* que establece que el *"Control interno es una tarea de control que se basa en la contrastación de datos o informaciones proporcionados por el contribuyente, terceros, o de los que*

surjan de otros sistemas o formas de análisis de informaciones, que podrá dar lugar a la determinación tributaria y a la aplicación de sanciones cuando correspondan" .----------

De esta forma, se puede concluir que, el requerimiento de documentos al contribuyente ABRACOMAQ SRL no constituye el acto inicial de un procedimiento de fiscalización puntual, pues dicho pedido se encuadra dentro de la competencia de control de la Administración Tributaria (art. 198 de la Ley Nro. 125/92), en el caso de un procedimiento de fiscalización puntual este inicia con el acto administrativo que lo dispone ante la sospecha de irregularidad detectada.----------

En ese sentido, el art. 31 de la Ley Nro. 2421/04 "De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal" dispone: "*Las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán… b) Las puntuales cuando fueren determinadas por el Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que exista* ***sospecha de irregularidades detectadas por la auditoria interna, controles cruzados, u otros sistemas o formas de análisis de informaciones de la Administración en base a hechos objetivos…***"----------

De la norma transcripta precedentemente, queda claro que el procedimiento de fiscalización puntual no se inicia con el ejercicio de la facultad de control que efectúa la Administración Tributaria sino con el acto administrativo en la que se justifica la existencia de sospecha de irregularidades del contribuyente que puede surgir de controles internos, auditorías internas, controles cruzados u otro mecanismo de control objetivo. Por tanto, con el ingreso a la unidad productiva de un agente fiscalizador no se inicia el procedimiento de fiscalización puntual, este control se encuadra dentro de la competencia tributaria prevista en el art. 198 de la Ley Nro. 125/92 (modificada por la Ley Nro. 2421/04).----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Así también, cabe señalar que el acto inicial del procedimiento de fiscalización puntual debe ser una resolución por dos motivos, la primera, porque se debe de justificar o motivar la sospecha de irregularidades y, la segunda, porque la propia ley sostiene que la prórroga debe hacerse por resolución (art. 31, inc. b de la Ley Nro. 2421/04)----------

Aclarado el punto, corresponde verificar si la Administración Tributaria, al realizar la fiscalización puntual al contribuyente, cumplió con las disposiciones establecidas en el art. 31 de la Ley Nro. 2421/04. En ese sentido, se observa que: **1)** La **Fiscalización Puntual** inició con la **Orden Nro. 65000003643 de fecha 2 de julio del 2021** (fs. 16), el cual fue notificado en fecha **07 de julio del 2021** (fs. 16); **2)** La Fiscalización Puntual culminó con el **ACTA FINAL de fecha 08 de septiembre del 2021** (fs.18/25) ---

Así, el procedimiento de fiscalización puntual fue ordenado por **Resolución Nro. 65000003643/ 2021**, siendo notificada a la firma contribuyente en fecha **07 de julio del 2021**, en consecuencia, **esta resolución debe ser el punto de partida del cómputo del plazo máximo de duración de la fiscalización**, que según la ley es de los 45 días para las fiscalizaciones puntuales, prorrogables excepcionalmente por un periodo igual (art. 31 de la Ley Nro. 2421/04).----------

En cuanto a la forma de realizar el cómputo del plazo, el art. 199 de la Ley Nro. 2421/04 establece que "*…Las actuaciones y procedimientos de la Administración deberán practicarse en* ***días y horas hábiles, según las disposiciones comunes,*** *a menos que por la naturaleza de los actos o actividades deban realizarse en días y horas inhábiles…*", de esta forma, el computo del plazo deberá realizarse en días hábiles, además, la Administración Tributaria por Resolución General Nro. 25/14 estableció que "*…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…***" (art. 1).----------

Entonces, corresponde realizar el cómputo del plazo máximo de duración de la fiscalización Puntual (45 días) desde la notificación de la **Orden de Fiscalización Nro. 65000003643/2021** (07 de julio del 2021), ya que no existe constancia de que la misma se haya ampliado por resolución. -

En ese orden de ideas, se tiene que, desde la notificación de la Orden de Fiscalización Puntual (7 de julio del 2021) hasta el Acta Final (08 de septiembre del 2021) ha transcurrido exactamente el plazo de los 45 días hábiles, conforme a lo establecido en el art. 31 de la Ley Nro. 2421/04.----------

Por tanto, se ha comprobado que la *"Fiscalización Puntual"* realizada en sede administrativa -al contribuyente ABRACOMAQ SRL- no excedió del plazo legal máximo fijado imperativamente en la Ley Nro. 2421/04 (art. 31), por lo que, resulta procedente lo sostenido por el apelante en este punto. ----------

Ahora bien, corresponde pasar al análisis del **segundo agravio** expuesto por los recurrentes, respecto al **SUMARIO ADMINISTRATIVO** llevado a cabo por la SET, ya que el Tribunal de Cuentas sostuvo que se produjo la **caducidad de la instancia administrativa** (Ley Nro. 4679/12), mientras que la Administración (recurrente) sostuvo que se cumplió con los plazos establecidos en Ley Nro. 125/92 (arts. 212 y 225), por lo que, no correspondía la caducidad del sumario.----------

En ese contexto, para analizar la regularidad del sumario administrativo, corresponde realizar un recuento de los **antecedentes**, que conforme a las constancias obrantes en autos se pueden resumir en lo siguiente: **1-** La SET, en base al acta final, instruyó sumario administrativo a la firma ABRACOMAQ SRL, por medio de la **Resolución Nro. 71100001778 de fecha 19 de octubre del 2021** (fs. 99 A. Administrativo) notificado en fecha 20 de octubre del 2021 (fs. 100); **2-** Luego, por medio de la **Resolución Nro. 71200001469 de fecha 09 de diciembre del 2021** (fs. 101 A. Administrativo) se

Luis María Benítez Riera
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

ordena la apertura de la causa a prueba por los términos establecidos en el numeral 5 de los artículos 212 y 225 de la Ley Nro. 125/1991, y art. 8 de la RG 114/2017; Así también, se observa que, por **Providencia Nro. 72200000875 de fecha 04/01/2022** la SET otorga la ampliación del periodo probatorio por 15 días, en virtud a lo dispuesto en los arts. 212 y 225 de la Ley Nro. 125/91 y art. 11 de la RG Nro. 114/2017 (fs. 111 A. Administrativo); y luego, por **Resolución Nro. 71300001559 de fecha 20 de setiembre del 2022** se ordena el cierre del periodo probatorio y se llama a alegatos (fs. 169 A. Administrativos); **3-** La SET por **Resolución Nro. 72900001575 de fecha 06 de octubre del 2022** llamó "Autos para resolver" (fs. 175 A. Administrativo) y agrega el **Dictamen conclusivo** (fs.180 A. Administrativo) por medio de la **Resolución Particular Nro. 72700001755 del 13 de octubre del 2022; 4-** Finaliza el sumario administrativo con la emisión del acto administrativo impugnado, **Resolución Particular Nro. 72700001755 del 13 de octubre del 2022**, dictado por el Viceministro de Tributación, en la que se resolvió calificar la conducta de la firma contribuyente como DEFRAUDACION, en virtud a lo dispuesto en el art. 172 de la Ley Nro. 125/92 e imponer la multa del 180% sobre el tributo defraudado (fs.60/66). ----------

Entonces, realizado el recuento de los antecedentes del caso, lo que corresponde es verificar si se produjo o no la **caducidad del procedimiento sumarial**, pues amerita su estudio al constituir un vicio de legalidad en una de sus tres dimensiones (ilegalidad de infracción, del **procedimiento** y de la sanción) que, de comprobarse, tornaría nula la decisión administrativa impugnada. ----------

Al respecto, se debe mencionar que, al cuestionarse la caducidad del procedimiento sumarial, en el presente caso corresponde aplicar lo establecido en la Ley Nro. 4679/12 (vigente al tiempo de la caducidad del sumario) de "*Trámite Administrativo*", que en su artículo 11 dispone: "*Se tendrán por abandonadas las instancias en* ***toda clase de trámites administrativas,*** *incluyendo los sumarios administrativos* ***y***

20-12-2024

caducarán de derecho, *si no se insta su curso dentro de los* ***seis meses*** *desde la última actuación".*----------

Pues, la Ley Nro. 4679/12 es una norma general aplicable a toda clase de trámites administrativos, por lo tanto, el plazo de seis (6) meses para que opere la caducidad es aplicable a toda clase de trámites o procedimientos administrativos, tal como lo señala el propio artículo 11. La consecuencia de la inacción señalada, es de la caducidad del trámite o del sumario administrativo. Esta norma legal, se encuentra establecida en el Capítulo III que tiene como título *"De la perención de la instancia administrativa"* y establece dos supuestos distintos: **1)** la caducidad del trámite administrativo; **2)** la caducidad del sumario administrativo.----------

Por consiguiente, teniendo en cuenta los antecedentes del caso -relatados en los párrafos precedentes-, se verifica que, efectivamente que desde la **Providencia Nro. 72200000875 de fecha 04 de enero del 2022** que amplía el periodo probatorio (por 15 días) hasta la **Resolución Nro. 71300001559 de fecha 20 de setiembre del 2022** que ordena el cierre del periodo probatorio y llama a alegatos, ha trascurrido en exceso el plazo de **6 meses sin ninguna actuación** de la Autoridad Administrativa, tal como sostuvo el Tribunal de Cuentas.----------

Por tanto, se puede concluir que el procedimiento sumarial para aplicar sanciones fue llevado acabo habiendo **operado la caducidad,** por lo que se **violó el principio de legalidad del procedimiento**, por lo tanto, su consecuente, el acto administrativo impugnados (Resolución Particular Nro. 72700001755 del 13 de octubre del 2022) resulta irregular y nulo.----------

La caducidad constituye pues, una seguridad para los administrados, que parte del supuesto que la administración -quien dio inicio al procedimiento sancionador- perdió el interés en su prosecución, es decir, surge como una protección para los ciudadanos frente a la actuación

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

administrativa estableciéndose, en consecuencia, un límite temporal; es decir, la caducidad se produce por la inactividad de la Administración. Asimismo, cabe resaltar que la caducidad no puede ser convalidada, pues el cumplimiento de los plazos se vincula al principio de legalidad y su incumplimiento deriva en la nulidad del acto administrativo sancionador, por contener un vicio de ilegalidad.----------

También corresponde mencionar que, cuando se trata de procedimientos administrativos instruidos con el fin de imponer una sanción (iniciados de oficio), no se puede cargar sobre los administrados el deber del impulso del procedimiento, es la Administración quien debe dar cabal cumplimiento a los plazos que le rigen, pues ese cumplimiento estricto se vincula al principio de legalidad que gobierna su actuación y su incumplimiento constituye un vicio de ilegalidad que se castiga con la nulidad del acto administrativo sancionador. El límite temporal, sancionado con la caducidad, pretende proteger a los administrados frente a los perjuicios que indudablemente se generan cuando los procedimientos se extienden indefinidamente, para no generar incertidumbre ni arbitrariedad.----------

De esa forma, como ya se señaló, la caducidad del procedimiento administrativo sancionador, por motivo de inactividad de la Administración, no puede ser *"convalidada"*, pues el cumplimiento de los plazos se vincula a los principios de legalidad y eficacia que rigen el procedimiento sancionador. ----------

En virtud al principio de legalidad toda actividad de la Administración Pública debe estar autorizada por el orden jurídico, puesto que sólo debe actuar cuando el orden jurídico le autoriza realizar una determinada actividad como propia de su competencia. El principio citado determina la eficacia de la actividad administrativa, es decir, si la Administración Pública realiza una actividad no autorizada quedará invalidada por vicio de ilegalidad y, por consiguiente, ineficaz para producir efectos jurídicos en relación administrativa, así el principio de legalidad actúa

RECIBIDO 18-12-2024 ESTADO JUDICIAL CIVIL

como límite a la actividad del Estado. Al respecto, el autor Hely Lopes Mirelles señala que "*la eficacia de toda actividad administrativa está determinada por la norma legal. En la Administración Pública no hay libertad ni voluntad personal. En cuanto al particular es licito hacer todo aquello que la ley no prohíbe, a la Administración Pública solo es permitido hacer lo que la ley autoriza*" (Direito Administrativo Brasileiro, Ed. Malheiros, Sao Paulo, 1997, p. 82).----------

Por último, es oportuno señalar que al producirse la caducidad del procedimiento, por ende, la nulidad del sumario administrativo sancionador, impide que se verifique la regularidad de la sanción, respecto a las demás dimensiones del procedimiento administrativo sancionador, como ser la legalidad del hecho típico administrativo y de la sanción, debido a que su regularidad se encuentra condicionada a que el procedimiento sea realizado en cumplimiento al principio de legalidad, cuestión que no ocurrió en el presente caso.---

En efecto, se concluye que, el acto administrativo impugnado, Resolución Particular Nro. 72700001755 del 13 de octubre del 2022, no se ajusta a la legalidad, pues el procedimiento para aplicar sanciones, que sirve de base a las citadas resoluciones, es irregular por violar el principio de legalidad, fue llevado acabo habiendo operado la caducidad (6 meses).----------

Por consiguiente, al ser el acto administrativo impugnado irregular por violación del principio de legalidad, corresponde **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por los representantes del Ministerio de Economía y Finanzas y, en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro.230 de fecha 05 de octubre del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. En cuanto a las costas, considero que deben ser impuestas en el orden causado, en virtud a lo dispuesto en el art. 193 del C.P.C. **Es mi voto.**----------

A su turno, la Ministra Dra. MARIA CAROLINA LLANES OCAMPOS dijo: Me adhiero al voto del Ministro Manuel Ramírez

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Candia, pues considero que correponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y confirmar el Acuerdo y Sentencia N° 230 de fecha 05 de ocyuibre de 2023 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala, por los mismos fundamentos.----------

No obstante, respetuosamente disiento en cuanto a la imposición de costas, pues considero que las mismas deben imponerse a la parte apelante, por imperio del artículo 203 inc. a) del Código Procesal Civil, que dice: *"…a) si la sentencia fuere confirmatoria de la primera instancia en todas sus partes, las costas del recurso serán a cargo del apelante."* **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:----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 492

Asunción, 19 de diciembre del 2.024.

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede, la Excelentísima

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

TENER POR DESISTIDO al abogado Concepción Insfrán Alvarenga, bajo patrocinio del Abogado del Tesoro Ángel

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: "ABRACOMAQ SRL C/ RES. N° 1755/2022 DEL 13 DE OCTUBRE DE LA SUB SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET".-------

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 20-12-2024

Fernando Benavente, de su recurso de Nulidad interpuesto, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

NO HACER LUGAR al recurso de Apelación interpuesto por el abogado Concepción Insfrán Alvarenga, bajo patrocinio del Abogado del Tesoro Ángel Fernando Benavente y, en consecuencia, corresponde confirmar el Acuerdo y Sentencia N° 230 de fecha 5 de octubre de 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

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

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

Ante mí:

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Abg. Norma Ramírez V.
Secretaria

SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA