CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "AISSA HELEN GROSSLING RIVEROS CONTRA RESOLUCIÓN NRO. 7270000672 DE FECHA 20 DE SETIEMBRE DEL 2019 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" **Nro. 784 – Año 2023.**

RECIBIDO ESTADÍSTICA CIVIL 24-09-2024

ACUERDO Y SENTENCIA NRO. Trescientos sesenta y ocho.

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los Veinticuatro días del mes de Setiembre del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los Dres. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA, MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA y MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, por ante mí, la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente: "AISSA HELEN GROSSLING RIVEROS CONTRA RESOLUCIÓN NRO. 7270000672 DE FECHA 20 DE SETIEMBRE DEL 2019 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por el Abg. Marcos Morínigo, en representación de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 50 de fecha 24 de abril del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. -

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

CUESTIONES:

1. **¿Es nula la Sentencia recurrida? -**
2. **En caso contrario, ¿se halla ajustada a Derecho? –**

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

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, DIJO: El Abg. Marcos Morínigo, desistió expresamente del recurso de nulidad interpuesto, conforme se observa en el

Abog. Karinna Penoni Secretaria

Luis María Benitez Riera Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O. Ministra

escrito obrante a fs. 358/373 de autos. Por otra parte, no se observan vicios o defectos procesales que ameriten de oficio la declaración de nulidad en los términos autorizados por los artículos 113 y 404 del Código Procesal Civil, por lo que corresponde **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad interpuesto. **Es mi voto**. ----------

A SU TURNO, LOS MINISTROS MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS Y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJERON: Que se adhieren al voto del Ministro preopinante, Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia, por compartir los mismos fundamentos. ----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, PROSIGUIÓ DICIENDO: Por **Acuerdo y Sentencia Nro. 50** de fecha 24 de abril del 2023, el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, resolvió: "*1) HACER LUGAR a la presente demanda contencioso administrativa promovida en los autos: "AISSA HELEN GROSSLING RIVEROS CONTRA RESOLUCIÓN NRO. 7270000672 DE FECHA 20 DE SETIEMBRE DEL 2019 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución; 2) REVOCAR los actos administrativos impugnados; 3) COSTAS a la perdidosa; 4) ANOTAR, registrar, notificar…".* ----------

El **fundamento del Tribunal de Cuentas, por decisión mayoritaria, para hacer lugar a la demanda**, se basó –*en resumen*- en que, el acto administrativo impugnado, Resolución Particular Nro. 71800000939/2020, no reúne las condiciones de regularidad por exceso de plazo en la fiscalización puntual, pues sobrepasó el plazo ordinario de 45 días de duración (artículo 31, inciso b), de la Ley Nro. 2421/04), considerando el inicio del cómputo, el día siguiente hábil al de la notificación de la Orden de Fiscalización Puntual Nro. 6500002250, realizada en fecha 26 de junio del 2018, concluyendo en

fecha 12 de setiembre del 2019, conforme se menciona en el Informe Final de Auditoría Nro. 6700000291, habiendo durado un total de 54 días. En consecuencia, al no concluirse la fiscalización en el plazo legal, la Administración perdió su potestad fiscalizadora con respecto a esa pesquisa en particular. ----------

El **Abg. Marcos Morínigo al momento de expresar agravios**, expresó –*en resumen*- que: **1)** no corresponde aplicar al presente caso el plazo perentorio contemplado en la Ley de Trámites Administrativos, pues la Ley Nro. 125/92 y reglamentaciones, no establece este tipo de sanción; **2)** en cuanto al plazo de fiscalización, el Tribunal no consideró las argumentaciones presentadas por dicha representación fiscal. El Tribunal erróneamente distingue entre plazo obligatorio como perentorio y absurdamente considera que el plazo de fiscalización es perentorio. Los plazos administrativos, aun cuando revisten fuerza obligatoria no son perentorios sino meramente ordenatorios, tal como acontece con lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley Nro. 2421/04; **3)** el Tribunal no puede decidir la caducidad de un procedimiento sumarial o fiscalización por cuanto ello significaría una inadmisible intromisión del Poder Jurisdiccional en la actividad administrativa, en violación al principio de separación de poderes. ----------

El **Abg. Derlys Martínez, al momento de contestar el traslado de agravios** corrido a su parte, manifestó –*en resumen*- que el recurso de apelación de su contraparte debe ser rechazado pues no se compadece con las normas legales que rigen la materia administrativa y en particular en el tema de la caducidad. Señaló que, en el presente caso, no solo la fiscalización rebasó el plazo legal, pues tuvo una duración de 55 días, sobrepasando los 45 días hábiles dispuestos para las fiscalizaciones puntuales, sino que también el sumario posterior, pero como el uno ya afectaba la validez de todos los actos administrativos posteriores, el Tribunal ya no abordó la caducidad del sumario. ----------

Abog. Karina Benítez
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Previo al análisis de los agravios del apelante, corresponde citar brevemente los **antecedentes del caso.** ----------

Se advierte que por **Orden de Fiscalización Puntual Nro. 65000002250,** notificada en fecha 27 de junio del 2018, a la contribuyente Aissa Helen Grossling Riveros, la Subsecretaría de Estado de Tributación dispuso la verificación del IRACIS General del ejercicio fiscal 2016 y del IVA General de los periodos fiscales 01 al 12/2016. Luego de los trámites de rigor pertinentes, en fecha 29 de agosto del 2018, los funcionarios auditores labraron el **Acta Final Nro. 68400002695,** por el cual concluyeron que la contribuyente declaró e hizo valer ante la Administración Tributaria formas que manifiestamente no corresponden a la realidad de los hechos, reuniéndose los presupuestos legales que configuran la defraudación. La contribuyente no aceptó los resultados de las tareas de fiscalización y seguidamente, en fecha 12 de setiembre del 2018, fue elaborado el Informe Final de Auditoría Nro. 67000002091. ----------

A raíz de la no aceptación de la contribuyente, y a fin de precautelar las garantías de la defensa y el debido proceso, se dispuso por Resolución Nro. 71100000773 del 15 de octubre del 2018, la instrucción de sumario administrativo a la contribuyente. Dicho sumario administrativo concluyó con el dictado de la **Resolución Particular Nro. 7270000672** del 20 de setiembre del 2019, emitida por el Viceministro de Tributación, el cual resolvió, entre otras cosas: determinar la obligación fiscal del contribuyente; calificar su conducta como defraudación y sancionar a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre el tributo defraudado. ----------

Seguidamente, ante el recurso de reconsideración interpuesto por la contribuyente contra la citada resolución, el Viceministro de Tributación resolvió rechazar el recurso interpuesto mediante la **Resolución Particular Nro. 71800000939** del 24 de diciembre del 2020. ----------

Habiendo mencionado los antecedentes del caso, corresponde analizar los agravios expuestos por el recurrente, siendo el ***primer agravio*** referente a que no corresponde aplicar al presente caso el plazo perentorio contemplado en la Ley de Trámites Administrativos, pues la Ley Nro. 125/92 y reglamentaciones, no establece este tipo de sanción. ----------

En ese contexto, luego de analizar detenidamente el fallo dictado por el Tribunal de Cuentas, se advierte que, la argumentación expuesta por el recurrente no se ajusta a la verdad, pues en la resolución jurídica del caso, no se aplicó la Ley de Trámites Administrativos Nro. 4679/12, sino que se aplicó la Ley Nro. 2421/04, artículo 31, inciso b), concluyendo el Tribunal, luego del análisis de los plazos pertinentes, que la fiscalización culminó fuera del plazo legal de 45 días hábiles, es decir, que fue irregular. ----------

Prosiguiendo con el análisis del ***segundo agravio***, referente al plazo de fiscalización. El apelante señaló que el Tribunal erróneamente distingue entre plazo obligatorio como perentorio y absurdamente considera que el plazo de fiscalización es perentorio, pues los plazos administrativos, aun cuando revisten fuerza obligatoria no son perentorios sino meramente ordenatorios, tal como acontece con lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley Nro. 2421/04. ----------

En ese sentido, es importante señalar que una de las consecuencias del principio de legalidad en el procedimiento administrativo es que los plazos que le rigen a la Administración son imperativos, por ende, establecido un plazo dentro del cual la administración debe actuar, *-en este caso, duración de las tareas de fiscalización-*, el mismo debe ser cumplido bajo el riesgo de la pérdida de su eficacia. Si un acto administrativo no es dictado dentro del plazo establecido, el mismo pierde eficacia, es decir, no produce efectos. ----

Por medio de la imperatividad mencionada, se sostiene que, regulado legalmente un procedimiento, el mismo es de obligatoria aplicación y

Abog. Karinna Peroni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

cumplimiento, por tanto, el cumplimiento del plazo es inexcusable por parte de la Administración. ----------

Ahora bien, para resolver si las tareas de fiscalización se ajustan o no a derecho, se debe observar lo dispuesto en el artículo **31 de la Ley Nro. 2421/04** "DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL" el cual dispone que: "*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 auditoría interna, controles cruzados, u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración en base a hechos objetivos (...) Los plazos máximos serán de ciento veinte días para las fiscalizaciones integrales y de cuarenta y cinco días para las puntuales, pudiendo prorrogarse excepcionalmente por un período igual, mediante Resolución de la Administración Tributaria, cuando por el volumen del trabajo no pudiese concluirse dentro del plazo inicial*".-----

De la normativa transcripta, surge que el plazo de duración de las tareas de fiscalización puntual es de 45 días; dicho plazo es prorrogable excepcionalmente por un periodo igual, mediante Resolución de la Administración Tributaria, cuando por el volumen del trabajo no pudiese concluirse en el plazo inicial. Es decir, el plazo podría extenderse hasta 90 días. ----------

Resaltar que los plazos máximos de duración de los trabajos de fiscalización representan una garantía reconocida a favor de los contribuyentes, de que los mismos no se extenderán sin plazo determinado, cuya inobservancia vulnerará un derecho reconocido a favor del contribuyente, como así también lo dispuesto en el artículo 17, numeral 10) de la Constitución. ----------

Prosiguiendo con el análisis de la fiscalización, al verificar las constancias de autos, no se observa que la Administración haya dictado una resolución de prórroga de la Orden de Fiscalización Puntual Nro. 6500002250, por lo cual, en definitiva, las tareas de fiscalización puntual practicadas a la firma contribuyente debieron culminar a los 45 días. ----------

A los efectos de determinar si la fiscalización realizada por la Administración ha respetado el plazo legal de duración, cabe apuntar lo siguiente:

Primero. En cuanto a la forma de realizar el cómputo de este plazo (45 días), el artículo 199 de la Ley Nro. 125/92 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, se concluye que el cómputo del plazo debe realizarse en días hábiles.-

Segundo. El inicio del cómputo del plazo de realización de la fiscalización y el término de dicho plazo es establecido por medio de la Resolución General Nro. 25/14, en su artículo 1, que modifica el artículo 26 de la Resolución General Nro. 04/08. Dicha norma dispone 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…*".----------

Así, realizado el cómputo del plazo transcurrido desde el día siguiente hábil de la notificación de la Orden de Fiscalización Puntual Nro. 65000002250, 28 de junio del 2018, hasta la suscripción Acta Final Nro. 68400002695 de fecha 29 de agosto del 2018, se advierte que han transcurrido exactamente 44 días hábiles *(descontándose el feriado del 15 de agosto del 2018)*. Por consiguiente, se corrobora que las tareas de fiscalización se ajustaron a la legalidad del procedimiento y, por ende, la actuación de la Administración Tributaria fue regular. ----------

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Por lo expuesto y considerando que la única cuestión tratada por el Tribunal de Cuentas en la resolución impugnada, fue la duración de la fiscalización, la cual resultó regular conforme el análisis precedente, resulta ***inoficioso el análisis del tercer agravio***. ----------

Así, en base a las consideraciones expuestas, corresponde **HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el Abg. Marcos Morínigo, en representación de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, y, en consecuencia; **REVOCAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 50 de fecha 24 de abril del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. ----------

En cuanto a las **COSTAS**, éstas deben ser impuestas a la parte perdidosa, parte actora, en virtud a lo establecido en el artículo 203, inciso b) del Código Procesal Civil. Es mi voto. ----------

A SU TURNO, LA MINISTRA MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS DIJO: Manifiesta su adhesión al voto del Ministro preopinante, Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia, por los mismos fundamentos. ----------

A SU TURNO, EL MINISTRO LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: Que se adhiere al voto del Ministro preopinante, en cuanto a que no caducó el procedimiento de Fiscalización Puntual, iniciado por la Autoridad Tributaria, por los mismos fundamentos.----------

No obstante, y en lo que hace a la caducidad del sumario administrativo aludida por la parte accionante -tanto en esta instancia, como la inferior- corresponde decir:

Que, de lectura de las alegaciones realizadas por las partes, surge que la parte actora aseguró que el sumario administrativo caducó, en razón de haber transcurrido el plazo previsto para su tramitación, por lo que el procedimiento seguido por la Administración presenta un vicio que conlleva a la irregularidad de los actos administrativos dictados en consecuencia.--------

Que de la verificación de los antecedentes administrativos, unidos por cuerdas al principal, surge que la Autoridad Tributaria no dictó la resolución final del sumario dentro del plazo de 10 días fijado para ello, cuestión que se desprende en razón de que por Resolución N 72900000472 de fecha 24 de abril de 2019 (f. 56), la Administración llamó "Autos para Resolver" el sumario; y finalmente, por Resolución Particular Nº 72700000672 de fecha 20 de setiembre de 2019, dictó el acto que puso fin a tal investigación, inobservando así claramente lo dispuesto en el núm. 8 de los Arts. 212 y 225 de la ley 125/91.----------

Ante la circunstancia descripta, queda claro que existe un vicio de nulidad en la tramitación del expediente, al haber dictado -la Administración- resolución fuera del plazo legal establecido para ello, lo que conlleva –en consecuencia- que los actos administrativos dictados en base al tramitar deficiente, sean calificados como irregulares, y, merecedor de la revocación en esta instancia jurisdiccional. ----------

Por todo lo dicho, no cabe más que Rechazar el recurso de Apelación interpuesto por el representante del Ministerio de Hacienda y, en consecuencia, Confirmar el Acuerdo y Sentencia N° 50 de fecha 24 de abril de 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, conforme a las consideraciones antes expuestas. En cuanto a las costas del juicio, corresponde que las mismas sean soportadas por la parte perdidosa, en virtud a lo dispuesto en los Arts. 192, 203 a), y 205 del C.P.C. Es mi voto.---

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

Ante mí: Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abog. Karinna Penoni
Secretaria

Expediente: "AISSA HELEN GROSSLING RIVEROS CONTRA RESOLUCIÓN NRO. 7270000672 DE FECHA 20 DE SETIEMBRE DEL 2019 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN" **Nro. 784 – Año 2023.**

ACUERDO Y SENTENCIA Nro. 368

Asunción, 24 de setiembre del 2024 .-

VISTOS: Los méritos del acuerdo que anteceden, la Excelentísima, ---

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1. **TENER POR DESISTIDO** el recurso de nulidad interpuesto por el Abg. Marcos Morínigo, en representación de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios. ----------

2. **HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el Abg. Marcos Morínigo, en representación de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios y, en consecuencia; **REVOCAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 50 de fecha 24 de abril del 2023, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. ----------

3. **IMPONER LAS COSTAS** a la parte perdidosa, parte actora, en virtud a lo establecido en el artículo 203, inciso b) del Código Procesal Civil.-

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

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Abog. Karinna Penoni
Secretaria