CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD EN EL JUICIO: LAURELINA BENITEZ ACOSTA C/ RESOLUCION N° 29 DE FECHA 25 DE JUNIO Y SUS MODIFICACIONES EMANADAS DE LA SUB SECRETARIA DE TRIBUTACION". AÑO: 2015. N°: 1720. ----------

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO: Novecientos dieciocho

En la Ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los seis días del mes de Septiembre del año dos mil veintiseis, estando en la Sala de Acuerdos de la Corte Suprema de Justicia, los Excmos. Señores Ministros de la Sala Constitucional, Doctores **VICTOR RIOS OJEDA, CÉSAR DIESEL JUNGHANNS** y **EUGENIO JIMÉNEZ ROLÓN**, Ante mí, el Secretario autorizante, se trajo al Acuerdo el expediente caratulado: **ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD EN EL JUICIO: LAURELINA BENITEZ ACOSTA C/ RESOLUCION N° 29 DE FECHA 25 DE JUNIO Y SUS MODIFICACIONES EMANADAS DE LA SUB SECRETARIA DE TRIBUTACION",** a fin de resolver la Acción de inconstitucionalidad promovida por la Sra. Laurelina Benítez Acosta. ------

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

C U E S T I O N:

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

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de votación, dio el siguiente resultado: **DIESEL JUNGHANNS, JIMENEZ ROLON y RÍOS OJEDA**.----------

A la cuestión planteada, el Ministro **Doctor DIESEL JUNGHANNS** dijo: Se presentan ante la Sala Constitucional de la Excma. Corte Suprema de Justicia la Lic. Laurelina Benítez Acosta, a promover acción de inconstitucionalidad en contra de los Arts. 1, 2, 3, 4, 8, 16, 17, 18, 20 y 21, de la Ley 2421/04, se derogan la Resolución General N.º 20/08 y sus modificaciones y se establecen nuevos requisitos para la habilitación y control de auditores externos impositivos", de la Resolución Nº 29 de fecha 25 de junio de 2014 "Por la cual se reglamenta el Art. 33 y art. 4 de la Resolución General N° 35 de fecha 29 de agosto de 2014, ambas dictadas por la Subsecretaria de Estado de Tributación.----------

Las disposiciones impugnadas disponen: ----------

Art. 1º.- "*A los efectos de la presente Resolución se entenderá por:* ----------

a. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: La Subsecretaría de Estado de Tributación. ---------

b. AUDITOR EXTERNO IMPOSITIVO: Es la persona física o sociedad simple inscripta en el Registro de Auditores Externos Impositivos, que presta servicios de Auditoría Externa Impositiva, ya sea para emitir una opinión profesional sobre los Estados Financieros de un contribuyente, o para emitir la Certificación exigida para los procesos de devolución de impuestos, repetición de pago indebido o de pago en exceso, o cualquier otro informe requerido por la Administración Tributaria. ----------

c. AUDITORÍA EXTERNA IMPOSITIVA: Es el servicio profesional realizado de acuerdo a los lineamientos establecidos por la Administración Tributaria y con sujeción a las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Este servicio solo podrá ser prestado por auditores profesionales o Firmas Auditoras

Eugenio Jiménez R.
Ministro

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Abg. Julio C. Payón Martínez
Secretario

Dr. Víctor Ríos Ojeda
Ministro

independientes, debidamente inscriptos en el Registro de Auditores de la Administración Tributaria. ----------

d. CERTIFICACIÓN DE AUDITOR: Es el informe impositivo especial con carácter de certificación, emitido por Auditores Externos Impositivos, conforme a lo dispuesto en el Art. 88 de la Ley N° 125/91 y el Art. 5° del Decreto N° 1.029/13 y sus reglamentaciones. e. CONTRIBUYENTES OBLIGADOS: Los contribuyentes que en el transcurso de un ejercicio fiscal hayan obtenido una facturación anual, igual o superior a G. 6.000.000.000 (guaraníes seis mil millones) deberán contar con un Informe Impositivo de Auditoría Externa que corresponda a dicho ejercicio fiscal. Esta obligación es independiente a la naturaleza jurídica, al tipo o clase de obligación tributaria y a los tributos a los cuales esté sujeto el contribuyente. En el caso de contribuyentes obligados a llevar registros contables, pero que a efectos impositivos tributan por otras modalidades, como presuntas o simplificadas, la auditoría impositiva será realizada sobre las documentaciones que forman parte de la determinación tributaria, sin perjuicio de que la Administración Tributaria requiera sus respectivos Estados Financieros. ----------

f. CONTROL DE CALIDAD: Son las políticas y los procedimientos basados en las normas de Control de Calidad establecidas en las NIAS, aplicables por los Auditores Externos Impositivos para la emisión de los Informes y Certificaciones de Auditoría. ----------

g. DICTAMEN DE AUDITORÍA EXTERNA INDEPENDIENTE: Es el documento que suscribe el Auditor Externo Impositivo conforme a las Normas Internacionales de Auditoría, para emitir su opinión respecto al resultado del examen realizado sobre los estados financieros de una entidad. ----------

h. FACTURACIÓN ANUAL: Es la sumatoria de los montos consignados en los comprobantes de venta respectivos, entre los cuales se encuentra el Impuesto al Valor Agregado. Los comprobantes de venta incluyen: facturas, boletas de ventas, autofacturas, tickets emitidos por máquinas registradoras, entradas de espectáculos públicos, boletos de transporte público de personas (urbano e interurbano de corta distancia), boletos de lotería, sorteos, apuestas y demás juegos de azar y tickets o billetes emitidos por empresas de transporte aéreo. Del monto así determinado, conforme a lo expresado en el párrafo anterior, no se adicionarán o deducirán las operaciones documentadas con notas de débito o notas de crédito, según sea el caso. ----------

i. FIRMA AUDITORA: Es la Sociedad Simple, inscripta en el Registro de Auditores Externos Impositivos. ----------

j. INFORME SOBRE RECOMENDACIONES DE ASPECTOS TRIBUTARIOS: Es el documento complementario al Dictamen de Auditoría Externa Independiente, relativo al cumplimiento de las normas tributarias por parte del contribuyente, suscripto por el Auditor Externo Impositivo y emitido conforme a los requerimientos y alcances dispuestos por la Administración Tributaria. ----------

k. INHABILITACIÓN DEFINITIVA: Cancelación del Registro de un Auditor Externo Impositivo, con la consecuente imposibilidad de realizar Auditorías Externas Impositivas o Certificaciones de Auditoría. ----------

l. MATERIALIDAD: La información es material o tiene importancia relativa si su omisión o expresión inadecuada por el contribuyente influye en las decisiones de los usuarios que se apoyan en los Estados Financieros. El criterio de materialidad se determina a la luz de las circunstancias que los rodean, y les afecta el tamaño o naturaleza de una declaración errónea, o una combinación de ambos. Para la determinación de la Materialidad serán aplicables las Normas de Auditoría para PYMES emitidas por la IFAC; las normas establecidas por la Superintendencia de Bancos; o las aprobadas por la Asociación

Interamericana de Contabilidad en la XXVIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, del año 2009. ----------

m. NIAS: Son las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). La Administración Tributaria comunicará la versión de las NIAS a ser utilizada en cada ejercicio fiscal. ----------

n. PAPELES DE TRABAJO: Son los documentos que registran los procedimientos de auditoría aplicados, la evidencia suficiente y competente obtenida en el curso del trabajo y las conclusiones alcanzadas por el Auditor Externo Impositivo, debidamente suscritos por los intervinientes en el proceso del trabajo de auditoría. El Auditor Externo Impositivo o el socio de la Firma Auditora responsable de la emisión del Dictamen, o de la Certificación de Auditoría, deberá suscribir como mínimo los documentos relevantes sobre los cuales basa sus conclusiones. ----------

o. REGISTRO: Es la nómina de Auditores Externos Impositivos habilitados por la Subsecretaría de Estado de Tributación. ----------

p. REVISOR DE CONTROL DE CALIDAD: Es el Auditor encargado de realizar el control de calidad de los trabajos de Auditoría Externa Impositiva, quien deberá estar habilitado en el Registro. ----------

q. SUSPENSIÓN DEL REGISTRO DEL AUDITOR EXTERNO IMPOSITIVO: Implica la imposibilidad de realizar trabajos de Auditoría Externa Impositiva o de Certificación de Auditoría para la Administración Tributaria, y consecuentemente de presentar los informes correspondientes, por un periodo de tiempo determinado". ----------

Art. 2º.- "*Deberán inscribirse en el Registro, las personas físicas y las sociedades simples, interesadas en prestar servicios de Auditoría Externa Impositiva. Para la inscripción en el Registro deberá completarse la Solicitud de inscripción vía internet, en la página web de la Administración Tributaria (www.set.qov.py). Ingresando al Sistema de Gestión Tributaria MARANGATU, a través de la Clave de Acceso Confidencial de Usuario. Todos los datos consignados en dicha solicitud tendrán carácter de Declaración Jurada. Al momento de ingresar la Solicitud, el recurrente deberá tener actualizados sus datos en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), tener declarada la actividad económica "Servicios de Auditoría Externa Impositiva (Art. 33 Ley N° 2.421/04)", con código 741203, y estar al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias*". ----------

Art. 3º.- "*Los Auditores que se encuentren habilitados en el Registro como personas físicas, no podrán formar parte de una o más sociedades simples inscriptas en el Registro*". --

Art. 4º.- "*Las personas físicas o sociedades simples deberán anexar a la Solicitud de inscripción en el Registro, los siguientes documentos e informaciones:* ----------

1. Personas Físicas: ----------

a. Curriculum Vitae firmado en todas sus páginas. ----------

b. Documento de identidad. ----------

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Eugenio Jiménez R.
Ministro

Abg. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

Dr. Víctor Ríos Ojeda
Ministro

c. Título de Contador Público, Contador Público Nacional, Licenciado en Ciencias Contables, o título equivalente en contabilidad o auditoría, expedido por una universidad debidamente habilitada. En caso de que el título haya sido emitido por una universidad extranjera, el mismo deberá estar convalidado por la autoridad competente. ----------

d. Título de Doctor, Magister (con una carga horaria mínima de 714 horas presenciales) o Diploma de Postgrado (con una carga mínima de 360 horas presenciales) en Contabilidad, Auditoría o Tributación. ----------

e. Matrícula profesional expedida por un gremio de profesionales de contabilidad, siempre que éstos promuevan entre sus asociados, la utilización de las Normas profesionales emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y el International Accounting Standards Board (IASB). ----------

f. Certificado de Antecedentes Policiales y Judiciales. ----------

g. Certificado de no encontrarse en quiebra y de no haber solicitado convocatoria de acreedores. ----------

h. Certificado de no encontrarse en interdicción judicial. ----------

i. Manifestación de: ----------

I- Adhesión al Código de Ética de la Federación Internacional de Contadores. ----------

II- No ser funcionario público, ni haber sido inhabilitado para ejercer cargos públicos como consecuencia de una sanción. ----------

III- No ser funcionario de otra entidad con facultades legales de control de las actividades de auditoría. ----------

IV- No estar suspendido para ejercer la profesión, ya sea por medida judicial o por medidas dictadas por la Administración Tributaria, la Superintendencia de Bancos, la Superintendencia de Seguros, la Comisión Nacional de Valores, el Instituto Nacional de Cooperativismo o cualquier otra entidad con facultades legales de control de las actividades de auditoría independiente. ----------

j. Detalle de los contratos, facturas y demás documentos que acrediten una experiencia mínima de 5 (cinco) años en auditoría. A estos efectos, deberán especificarse el nombre o razón social de los contribuyentes a quienes se ha prestado servicios de Auditoría Externa, el RUC, el monto de los contratos, la fecha o periodo de prestación del servicio y la especificación del tipo de servicio prestado. Si la experiencia fue adquirida dentro de una Firma Auditora, se debe acreditar al menos 2 (dos) años en el desempeño de la función de Socio o Gerente, y los restantes años como Supervisor o Auditor Senior.
2. Sociedades Simples: ----------

a. Escritura Pública de Constitución y sus modificaciones, inscriptas en el Registro Público de Sociedades. ----------

b. Nómina de socios, especificando nombre y apellido, número de documento de identidad, correo electrónico, domicilio particular y participación porcentual en el capital social de la firma. ----------

c. Documento de identidad del representante legal. ----------

d. Curriculum Vitae de cada uno de los Socios, Gerentes, Supervisores y Auditores Seniors, encargados de trabajos y demás integrantes de la firma. ----------

e. Organigrama, organización interna y niveles jerárquicos en el área de Auditoría Externa. ----------

f. Matricula expedida por un gremio de profesionales de contabilidad, siempre que éstos promuevan entre sus asociados la utilización de las normas profesionales emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y el International Accounting Standards Board (IASB). ----------

3. Personas físicas y sociedades simples: ----------

a. Nómina del personal del área de Auditoría con sus respectivas funciones. ----------

b. Inventario de equipos informáticos con que cuenta para la realización de las Auditorías Externas. ----------

c. Software de Auditoría utilizado. ----------

d. Descripción del sistema de control de calidad aplicado. ----------

e. Detalle de Poderes otorgados/recibidos vigentes. ----------

f. Patente Municipal vigente. ----------

g. Detalle de los ingresos obtenidos en los 3 (tres) años anteriores a la Solicitud de Inscripción en el Registro, clasificado por áreas de servicios, identificando a los clientes (nombre, razón o denominación social, RUC, tipo de empresa), periodo de prestación del servicio (desde - hasta), monto de los honorarios percibidos y el nombre y apellido del profesional responsable que firmó el dictamen profesional, o que tuvo a su cargo la prestación del servicio". ----------

Art. 16.- "*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 hubiese prestado en los 3 (tres) años precedentes. Entiéndase por prestación de servicio 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 de 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. ----------

No constituye una inhabilidad la prestación de servicios de certificación de crédito, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 88° de la Ley N° 125/91 *y sus modificaciones*". ---------

Eugenio Jiménez R.
Ministro

César M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Abg. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

Dr. Víctor Ríos Ojeda
Ministro

Art. 17.- "*Los Auditores Externos Impositivos inscriptos sólo podrán auditar a un mismo contribuyente por 3 (tres) ejercicios fiscales consecutivos, cumplido dicho plazo, deberá transcurrir por lo menos 1 (un) ejercicio fiscal para que proceda una nueva contratación*". -----

Art. 18.- "*Los Auditores Externos Impositivos están obligados a informar a la Administración Tributaria en su informe, cuando mediante la aplicación de algún procedimiento de auditoría hayan tomado conocimiento de lo siguiente:* ----------

a. Utilización de comprobantes de ventas falsos o de contenido falso, como respaldo de créditos fiscales, costos o gastos. ----------

b. Utilización de un crédito fiscal sin respaldo documental". ----------

Art. 20.- "*Serán sometidas al procedimiento administrativo previsto en el Art. 225 de la Ley N° 125/91. En materia de recursos, será aplicable lo previsto en el Capítulo X del Libro V de la Ley N° 125/91, con las modificaciones establecidas por la Ley N° 2.421/04. La Administración Tributaria, se encuentra facultada a sancionar a los Auditores Externos Impositivos con medidas menos gravosas a las establecidas en el Art. 21 de la presente Resolución, atendiendo a la pertinencia de los descargos o argumentaciones presentadas.*" --

Art. 21.- *Las contravenciones y las sanciones que se aplicarán como consecuencia de las infracciones competidas, son las siguientes:* ----------

MAL DESEMPEÑO

N° Descripción

Primera sanción: reincidencia

1.- No conservar los papeles de trabajo ni comunicar a la Administración su pérdida en el plazo establecido en la presente Resolución. Suspensión en el Registro por un ejercicio fiscal. Suspensión en el Registro por dos ejercicios fiscales. ----------

2.- Omitir en el informe la existencia de irregularidades significativas que afecten a la liquidación de impuestos. Una irregularidad se considerará significativa cuando exceda la materialidad definida, o se refiera a situaciones o hechos que tengan una incidencia del 10% o más sobre los ingresos brutos del ejercicio auditado, la que resulte menor. Suspensión en el Registro por un ejercicio fiscal. Suspensión en el Registro por tres ejercicios fiscales. -------

3.- No contar con evidencias de haber verificado las (cuentas del Activo, Pasivo, Patrimonio Neto o de Resultados que superen la materialidad definida o que tengan una incidencia del 10% sobre los ingresos brutos del ejercicio auditado, la que resulte menor. -----

Suspensión en el Registro por un ejercicio fiscal.

Suspensión en el registro por dos fiscales.

4.- Incumplir los requisitos de independencia exigidos en el Art. 16 de esta Resolución Suspensión en el Registro por un ejercicio fiscal. Suspensión en el Registro por dos ejercicios fiscales. ----------

5.- Emitir un dictamen profesional sin salvedades o en limpio, a pesar de la existencia de limitaciones o desacuerdos con el contribuyente, que obligarían a emitir una opinión con salvedades. Suspensión en el Registro por un ejercicio fiscal. Suspensión en el Registro por dos ejercicios fiscales. ----------

6.- Emitir un dictamen profesional sin salvedades o en limpio, a pesar de la existencia de relevantes y notorias limitaciones que obligarían a una abstención de opinión. Suspensión en el Registro por dos ejercicios fiscales. Suspensión en el Registro por tres ejercicios fiscales. ----------

7.- Emitir un dictamen profesional sin salvedades o en limpio, a pesar de la existencia de relevantes y notorias inconsistencias o desacuerdos con el contribuyente, que obligarían a emitir un dictamen adverso. Suspensión en el Registro por dos ejercicios fiscales. Suspensión en el Registro por cuatro ejercicios fiscales. ----------

8.-Auditar por más de tres años consecutivos a un mismo contribuyente. Suspensión en el Registro por un ejercicio fiscal. Suspensión en el Registro por dos ejercicios fiscales. ---

9.- Emitir aseveraciones o proporcionar informaciones falsas en el Informe sobre recomendaciones de aspectos tributarios, o cuando estas son contradictorias con el Dictamen. Suspensión del Registro por tres ejercicios fiscales. Inhabilitación definitiva.---------

INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES

N° Descripción Primera Vez: Reincidencia: ----------

1.-Falsear o manipular datos para la inscripción o renovación en el Registro de Auditores. Suspensión en el Registro por dos ejercicios fiscales. Inhabilitación definitiva. ------

2.- No mantener la confidencialidad de los datos e informaciones de los contribuyentes que hayan sido conocidos en ocasión del trabajo de auditoría; o la utilización en beneficio propio o ajeno de la información o datos obtenidos. Suspensión en el Registro por dos ejercicios fiscales. Suspensión en el Registro por cuatro ejercicios fiscales. ----------

3.- No proporcionar a la Administración Tributaria, cuando esta lo solicite, los papeles de trabajo y demás documentaciones que sustenten el informe de Auditoría. Suspensión en el Registro por dos ejercicios fiscales. Inhabilitación definitiva. ----------

4.- No formular las aclaraciones, ampliaciones, no concurrir, o no proporcionar adicionales requeridas por la Administración Tributaria. ión en el Registro por un ejercicio fiscal. Sión en el Registro por dos ejercicios fiscales.----------

5.- No comunicar en el plazo de 30 (treinta) días, las informaciones requeridas en el Art. 14 de esta Resolución. Multa por contravención de G. 1.221.000 o la actualización de la multa máxima por contravención. ----------

6.-No presentar dentro del plazo establecido, la información periódica requerida en el Art. 15 de esta Resolución. Multa por contravención de G. 1.221.000 o la actualización de la multa máxima por contravención. ----------

En la base a la gravedad de la falta cometida por quien suscribe el Dictamen de Auditoría, la Administración Tributaria dispondrá asimismo, la amonestación por escrito a la Firma Auditora. ----------

Eugenio Jiménez R.
Ministro

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dr. Víctor Ríos Ojeda
Ministro

La Administración Tributaria podrá aplicar la inhabilitación definitiva en los casos de reiteración y reincidencia. La Administración Tributar. ----------

El Art. 4.- de la Resolución General N° 35/2014 establece: *Los auditores externos impositivos están obligados a proveer a la SET los papeles de trabajo que sustentan la opinión del auditor, cuando esta así lo requiera, así como otros informes puntales sobre el trabajo realizado.* ----------

Los trabajos de prestación de servicio de auditoria externa impositiva que se suscriban a partir del mes de setiembre de 2014, deberán incluir una cláusula que complete la aceptación expresa de la potestad de la Administración Tributaria para supervisar y/o revisar la auditoria y los papeles de trabajo en el transcurso o desarrollo de la misma con posterioridad a la conclusión de los trabajos.----------

El Contrato igualmente, deberá prever, el compromiso de aceptar la ampliación del trabajo, previo acuerdo con el contribuyente sobre los honorarios provisiones, en caso de corresponder. ----------

Menciona la accionante que la Resolución General N° 29 y sus modificaciones limitan la capacidad y el derecho de los Contadores Publicas y/o Licenciados en Ciencias Contable a prestar servicios de auditoria impositiva, exigiendo ciertos requisitos académicos y estableciendo calificaciones, fuera de la facultad reglamentaria otorgada a la Sub Secretaria de Estado de Tributación, lo que trasgrede los principios constitucionales(i) de la libertad previsto en el art. 9 de la CN; (ii) de igualad, previsto en el art. 46; (iii) de libertad de concurrencia previsto en el art. 107 de la CN; (iv) del derecho al trabajo previsto en el art. 86 de la CN; y (v) además altera la orden de constitucional de prelación, previsto en el art. 137 de la CN. ----------

En primer lugar, es fundamental tener en cuenta que en el año 2019 el Viceministro de Tributación dictó la RESOLUCIÓN GENERAL Nº 30 POR LA CUAL SE REGLAMENTA EL ARTÍCULO 33 DE LA LEY Nº 2421/2004 "*DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL*", Y SE ESTABLECEN NUEVOS REQUISITOS PARA LA HABILITACIÓN Y CONTROL DE AUDITORES EXTERNOS IMPOSITIVOS, que derogó expresamente la Resolución N.º 29/14 y sus modificaciones. ----------

En efecto, el Art. 29 de la mentada Resolución reza: "*Abrogar la Resolución General N° 29/2014 y sus modificaciones, la Resolución General N° 116/2017, así como cualquier otra disposición contraria a lo establecido en la presente Resolución*". ----------

Analizada entonces la cuestión, sin entrar a juzgar la razón o no de la pretensión, advierto que en el caso de autos no existe a la fecha una proposición de carácter constitucional que analizar, en razón de que el agravio de los accionantes ha perdido actualidad por haber quedado derogadas expresamente las normas objeto de la presente acción. Con ello, por sustracción del objeto de análisis constitucional que motivó la promoción de la acción es que resulta inocua la impugnación opuesta en autos. ----------

Al respecto, considero que la sentencia que dicte la Sala Constitucional debe sujetarse a la vigencia de la situación resuelta en la misma, y como a la fecha los supuestos de hecho se han alterado substancialmente, cualquier pronunciamiento sería un pronunciamiento en abstracto, lo que le está vedado a esta Corte. ----------

En ese sentido, esta Sala viene sosteniendo en anteriores fallos el criterio de que el agravio del accionante debe ser contemporáneo tanto al momento de impugnación de la norma en cuestión como al momento de la resolución. En el caso de autos, si bien al momento de la promoción de la acción –11 de noviembre de 2015– el agravio manifestado por la accionantes era actual, a la fecha no existe agravio en razón de que, repito, las normas

impugnadas no están vigentes en nuestro ordenamiento positivo, y el pronunciamiento de esta Sala acerca de la constitucionalidad de los mismos deviene inocuo. ----------

Por tanto, la controversia deviene inoportuna y esta Corte Suprema de Justicia se encuentra ante una situación en al que su decisión sobre el fondo del asunto resultaría ineficaz y carente de interés práctico, por lo tanto la acción debe ser rechazada. ----------

Finalmente, quisiera dejar sentado que el expediente ha ingresado a este Despacho en fecha 22 de junio de 2020 y yo he asumido en el cargo de Ministro de la Excma. Corte Suprema de Justicia en fecha 27 de mayo del mismo año. **Es mi voto.** ----------

A su turno, el Ministro **Doctor EUGENIO JIMÉNEZ ROLÓN** dijo: En el *sub iudice,* Laurelina Benítez Acosta, por derecho propio y bajo patrocinio de Abogados, promovió acción de inconstitucionalidad contra los arts. 4, 8, 16, 18, 20 y 21 de la Resolución N° 29 de fecha 25 de junio de 2014 *"Por la cual se reglamenta el artículo 33 de la Ley N° 2421/04 ´De Reordenamiento administrativo y de adecuación fiscal´, se derogan la Resolución General N° 20/08 y sus modificaciones y se establecen nuevos requisitos para la habilitación y control de auditores impositivos"* y el art. 4 de la Resolución General N° 35 de fecha 29 de agosto de 2014, ambas dictadas por la Subsecretaría de Estado de Tributación. ----------

En su escrito inicial (fs. 10/29), la parte accionante señaló que, las normas impugnadas establecen los requisitos para la habilitación de los Auditores Externos Impositivos. También dispone las obligaciones y sanciones por el mal desempeño de sus funciones. Considera que tanto las exigencias para la habilitación como las obligaciones dispuestas para el auditor externo impositivo se encuentran fuera de la facultad reglamentaria otorgada a la SET por la Ley 2421/04, lo cual implica una vulneración al principio de legalidad. ----------

Antes siquiera de disgregar los agravios, resulta relevante explicar que, de conformidad al art. 260 de la Constitución, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia es competente para conocer y resolver sobre las inconstitucionalidades planteadas contra las leyes. La disposición establece que una eventual declaración de inconstitucionalidad solo tendrá efecto con relación a ese caso. Como consecuencia de ello, el legislador consideró necesario establecer la exigencia de la lesión concreta, es decir, la demostración del agravio que le ocasiona la norma impugnada a los derechos del justiciable, ex arts. 550 del Código Procesal Civil y 12 de la Ley 609/95. La decisión adoptada por el legislador resulta razonable y lógica, pues de, lo contrario, sin dicho requisito, el control podría tornarse en uno meramente abstracto, apartándose así del diseño adoptado por la Constitución. ----------

Es así como, a los efectos de dar cumplimiento con la exigencia de la lesión concreta, la Sala Constitucional ha dejado claro que la activación de la competencia de la Corte supone que los preceptos jurídicos sometidos a su conocimiento, tanto al momento de la admisibilidad como de su resolución, estén vigentes o produzcan efecto; es decir, el agravio debe ser actual. Así, cuando exista una duda razonable al respecto, verificar la vigencia y efectos de la disposición atacada constituye una etapa previa ineludible del control de constitucionalidad. ----------

La jurisprudencia de esta Sala ha sostenido este temperamento en múltiples casos. Por citar algunos ejemplos, ver: A. y S. Nº 521 de fecha 05 de Junio de 2019 (LLP PY/JUR/365/2019); A. y S. Nº 261 de fecha 23 de abril de 2019 (LLP PY/JUR/521/2019); A. y S. Nº 246 de fecha 23 de abril de 2019 (LLP PY/JUR/520/2019); A. y S. Nº 444 de fecha 13

César M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Eugenio Jiménez R.
Ministro

Abg. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

Dr. Víctor Ríos Ojeda
Ministro

de Junio de 2018 (LLP PY/JUR/188/2018); A. y S. Nº 1520 de fecha 28 de octubre de 2016 (LLP PY/JUR/763/2016); A. y S. N° 798 de fecha 22 de junio de 2016 (LLP PY/JUR/318/2016); A. y S. N° 779 de fecha 14 de junio de 2016 (LLP PY/JUR/325/2016); y el A. y S. N° 927 de fecha 24 de Septiembre de 2014 (LLP PY/JUR/467/2014).----------

En el caso, se ha impugnado disposiciones normativas dispuestas en las Resoluciones Generales N° 29/14 y N° 35/14. Ambas resoluciones han sido derogadas por el art. 29 de la Resolución General N° 30 de fecha 13 de noviembre de 2019 *"Por la cual se reglamenta el artículo 33 de la Ley N° 2421/2004 'De reordenamiento administrativo y de adecuación fiscal', y se establecen nuevos requisitos para la habilitación y control de auditores externos impositivos"*. Esto no quiere decir otra cosa que, en el presente caso, ha habido una alteración en las circunstancias normativas que inicialmente motivaron la presentación de la acción de inconstitucionalidad. ----------

Ahora bien, así como se ha explicado, la pérdida de vigencia de los actos normativos impugnados no implica, *per se*, que esta Sala Constitucional no pueda más pronunciarse sobre la demanda planteada. Aún corresponde verificar si estos producen efectos o no, o lo que es lo mismo, si siguen afectando a los derechos de la accionante. ----------

En el caso, al examinar cada una de las normas impugnadas, se tiene que ninguna de estas es capaz de producir efectos luego de la pérdida de vigencia. Los agravios de la parte accionante se centran, principalmente, en cuanto a las exigencias establecidas para obtener la habilitación de Auditor Externo Impositivo y sus respectivas obligaciones. Sin embargo, en la actualidad, la referida Resolución General N° 30/19 ha modificado y dejado sin efecto aquellos requisitos y obligaciones dispuestas en las normas impugnadas e impuesto nuevos. Así, la afectación a los derechos de la accionante que pudieron causar estas normas se ha desvanecido. ----------

De tal modo, ciertamente, la alteración de las circunstancias iniciales en el caso no ha sido menor, pues se ha verificado que las normas impugnadas ya no se encuentran vigentes ni producen efecto alguno a los derechos de la accionante. Entonces, la inexistencia de un agravio actual, provoca que esta Sala Constitucional se vea imposibilitada de abordar la cuestión de fondo. ----------

Por lo tanto, en atención a las consideraciones expuestas, corresponde declarar inoficioso el estudio de la presente acción de inconstitucionalidad. ----------

A su turno, el Ministro **Doctor VICTOR RIOS OJEDA** dijo: La Sra. Laurelina Benítez Acosta por sus propios derechos y bajo patrocinio de los Abgs. Yolanda Acosta con Matr. CSJ N° 36.000 y Nicolás Yegros con Matr. CSJ Nº 33.636, se presenta a promover Acción de Inconstitucionalidad contra la Resolución. Nº 29 de fecha 25 de junio de 2014 *"Por el cual se reglamenta el art. 33 de la Ley N° 2121/04 "De reordenamiento administrativo y de adecuación fiscal, se derogan la Resolución General N° 20/08 y sus modificaciones y se establecen nuevos requisitos para la habilitación y control de auditores externos impositivos"* y sus modificaciones (Resoluciones Generales Nº 32, 35 y 36) dictadas por la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda.----------

Alega la accionante que la Resolución General Nº 29 y sus modificaciones limitan la capacidad y el derecho de los Contadores Públicos y/o Licenciados en Ciencias Contables a prestar servicios de auditoría impositiva, exigiendo ciertos requisitos académicos y estableciendo calificaciones, fuera de la facultad reglamentaria otorgada a la Subsecretaría de Estado de Tributación, lo que transgrede los principios constitucionales previstos en los Arts. 9 (De la libertad), 46 (De la igualdad), 86 (Del derecho al trabajo), 107 (De la libertad de concurrencia) y 137 (De la supremacía) de la Constitución Nacional.----------

Al análisis de la cuestión planteada, se debe traer a colación que el Viceministro de Tributación en fecha 13 de noviembre de 2019 dictó la Resolución General N° 30/19 "POR LA CUAL SE REGLAMENTA EL ARTÍCULO 33 DE LA LEY N° 2421/2004 *"DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL"*, Y SE ESTABLECEN NUEVOS REQUISITOS PARA LA HABILITACIÓN Y CONTROL DE AUDITORES EXTERNOS IMPOSITIVOS, y esta resolución en su art. 29 derogó expresamente la Resolución General N° 29/2014 y sus modificaciones al decir: *"Abrogar la Resolución General N° 29/2014 y sus modificaciones, la Resolución General N° 116/2017, así como cualquier otra disposición contraria a lo establecido en la presente Resolución"*.------

Si bien la disposición recurrida estaba vigente al momento de la presentación de la acción, actualmente la misma ha perdido validez por su expresa derogación, motivo por el cual esta Sala Constitucional queda impedida para un pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión ya que por mandato legal no se puede efectuar declaraciones de inconstitucionalidad "en abstracto", es decir, fuera de un "caso concreto" en el que aquéllas deban aplicarse.----------

Asimismo la doctrina señala: *"Otra faceta interesante en materia de agravios no subsistentes se presenta cuando nuevas normas dejan sin efecto aquellas cuya constitucionalidad se discute por el recurso extraordinario. En tal hipótesis, el juicio de inconstitucionalidad sobre las normas derogadas se torna en principio inoficioso, como si la norma impugnada ya no se aplicara más al afectado[1]"*. Por su parte, sobre el tema: *Desaparición Sobrevenida del Objeto*, Ángel Gómez Montoro cita lo afirmado en la STC 96/1996 en cuyo fundamento jurídico 31° se dice literalmente que: *"el conflicto solo puede ser resuelto en la medida en que permanece vivo, careciendo de todo interés público la resolución de cuestiones periclitadas"*[2].----------

En consecuencia, y debido a que ya no se encuentra en vigencia la norma atacada de inconstitucional, el agravio deja de ser actual y la controversia ya no existe, encontrándose la Corte Suprema de Justicia ante un asunto abstracto, donde su decisión sobre el fondo del asunto se tornaría inoficioso, por lo que esta acción debe ser rechazada.- Es mi voto. ----------

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: ----------

Cesar M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dr. Víctor Ríos Ojeda
Ministro

Ante mí:
Eugenio Jiménez R.
Ministro
Abg. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

[1] Sagüés, Néstor Pedro. Derecho Procesal Constitucional. Recurso Extraordinario. Edit. Astrea. 4ta. Edic. actualizada y ampliada. T. I. Pág. 509

[2] Cuadernos y Debates, núm. 66. La Sentencia sobre la Constitucionalidad de la Ley. Tribunal Constitucional. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid 1997. Pág. 302.

SENTENCIA NÚMERO: 918

Asunción, 06 de Septiembre de 2024 .-

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que anteceden, la Excelentísima,

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
Sala Constitucional
R E S U E L V E:

RECHAZAR la Acción de Inconstitucionalidad promovida por la Sra. **Laurelina Benítez Acosta**, por inoficiosa.----------

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

Eugenio Jiménez R.
Ministro

César M. Diesel Junghanns
Ministro CSJ.

Dr. Víctor Ríos Ojeda
Ministro

Ante mí:

Abg. Julio C. Pavón Martínez
Secretario

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL I
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA