CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: "AUDITORÍA INTEGRAL DE EMPRESAS (A.I.D.E.) C/ RES. N° 71700001007 DEL 28 DE DICIEMBRE DEL 2020 Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".----------

RECIBIDO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA CIVIL
- 4 -07- 2024

ACUERDO Y SENTENCIA N° Doscientos veintidos

En la ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los tres días, del mes de julio, del año dos mil veinticuatro, 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: **"AUDITORÍA INTEGRAL DE EMPRESAS (A.I.D.E.) C/ RES. N° 71700001007 DEL 28 DE DICIEMBRE DEL 2020 Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN"**, a fin de resolver los recursos de Apelación y Nulidad interpuestos por el Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda, contra el Acuerdo y Sentencia N° 270 de fecha 20 de setiembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala.----------

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

CUESTIONES:

¿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: **BENÍTEZ RIERA, RAMÍREZ CANDIA y LLANES OCAMPOS.----------**

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, el Ministro BENÍTEZ RIERA dijo: El abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, Miguel E. Cardozo Zárate, desistió expresamente de su recurso de nulidad interpuesto contra la resolución dictada por el Tribunal de Cuentas.----------

De igual forma, no se observa en la resolución impugnada vicios o defectos que ameriten la declaración -de oficio- de

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

su nulidad en los términos autorizados por los artículos 113 y 404 del Código Procesal Civil.----------

Por lo expuesto, corresponde tener por desistido de su recurso de nulidad interpuesto al abogado fiscal del Ministerio de Hacienda. **Es mi voto.**----------

A su turno, los Ministros **MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA Y MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS** manifiestan que se adhieren al voto del Ministro preopinante, por los mismos fundamentos.---

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, el Ministro BENÍTEZ RIERA prosiguió diciendo: El Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por Acuerdo y Sentencia N° 270 de fecha 20 de setiembre de 2022, resolvió: *"**1. HACER LUGAR** a la presente acción contencioso administrativa promovida por AUDITORIA INTEGRAL DE EMPRESAS (AIDE) C/ DICTAMEN N° 71700001007 DE FECHA 20/12/2020 Y OTRA, DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN (Expte. N° 4528, Folio 02, Año 2.021), por las razones expuestas en el exordio de la presente resolución. **2. REVOCAR el DICTAMEN DE CONCLUSIÓN N° 65 de fecha 24 de junio de 2021** y su confirmatoria el **DICTAMEN DE RECONSIDERACIÓN N° 71700001007 DE FECHA 20/12/2020 DICTADA POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN. 3. IMPONER LAS COSTAS,** a la perdidosa, de conformidad al Artículo 192 del C.P.C. **4. NOTIFICAR DE OFICIO,…".*----------

Contra lo resuelto por el Tribunal de Cuentas se alza el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, y en su escrito de fundamentación (fs. 593/601) expresó -entre otras cosas- que el Tribunal omitió analizar las argumentaciones de hechos y derechos consignadas por su parte, lo que desnuda una arbitrariedad en perjuicio del Estado Paraguayo. Aseguró que la firma AUDITORIA INTEGRAL DE EMPRESAS (AIDE) no pudo adjuntar prueba documental alguna de los hechos afirmados por su parte, sumado a que tampoco mostró intereses en esclarecer los hechos atribuidos en juicio, y que, además, quedó probado que incumplió con sus deberes legales de conservar y custodiar -durante 5 años- los papeles de trabajo que respaldan la auditoría externa realizada a la afirma Queen

- 4 -07- 2024

Anne SA. Indicó que si bien la Ley N° 125/91 dispone de plazos de actuación a seguir dentro de un sumario administrativo, no obstante, tal normativa no contempla -en ninguna parte- que su inobservancia conlleve la nulidad de todo lo actuado, ni la condonación del tributo adeudado, y aseguró que los plazos previstos en la ley tributaria no son perentorios sino meramente ordenatorios, por lo que el procedimiento sumarial no puede caducar. Terminó por solicitar que se haga lugar a su recurso de apelación.-------

A su turno, el abg. Luis Rosetti, en representación de la firma AUDITORIA INTEGRAL DE EMPRESAS (AIDE), al contestar el traslado corrido, manifestó (fs. 605/607) que de lo expuesto por su contraparte no se advierte una crítica seria y razonada a los fundamentos del fallo, además de diferir los argumentos esgrimidos con relación a los términos de su escrito de contestación de la demanda. Afirmó que el sumario administrativo caducó en sede administrativa, luego configurarse las previsiones contenidas en el art. 11 de la ley 4679/12, al igual que lo dispuesto en el art. 17 núm. 10 de la Constitución y el art. 8, núm. 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José). Terminó por solicitar la confirmación de la resolución dictada por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala.----------

De acuerdo a los antecedentes administrativos agregados, surge que la SET requirió -a la firma AUDITORIA INTEGRAL DE EMPRESAS- la presentación de varias documentaciones e informaciones, respecto al servicio de auditoria externa brindado, a través de la Nota DGFT N° 293 de fecha 04 de junio de 2015. Finalmente, los trabajos de control arrojaron que la firma accionante incurrió en infracción prevista en los artículos 5 y 8 de la Resolución General N° 20/2008, tras no contar con los papeles de trabajo que sustenta la auditoría externa realizada a la firma Alpatex SACI y Queen Anne SA, sobre los ejercicios 2012 y 2013, a pesar de existir una obligación legal de conservarlos por el plazo de 5 años y de presentarlos cuando la Administración así lo requiera.----

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Que a raíz de la no aceptación de las conclusiones arrojadas -por parte de la AUDITORIA INTEGRAL DE EMPRESAS- se inició un sumario administrativo, vía Resolución J.I. N° 412 de fecha 9 de diciembre de 2015 (f. 452 de los antec. administrativos), a los efectos de investigar los hechos atribuidos. Finalmente el sumario culminó con el Dictamen de Conclusión DSR1 N° 65 de fecha 24 de junio de 2019 (fs. 506/508 de autos), el cual cuenta con una providencia firmada por el Viceministro de Tributación, que reza: *"Procédase conforme a lo señalado en el Dictamen de Conclusión…"*, siendo tal decisión comunicada a la firma sumariada AUDITORIA INTEGRAL DE EMPRESAS en fecha 14 de noviembre de 2019.----------

Corresponde señalar que la Autoridad Tributaria resolvió, dentro del sumario, que quedó probado que la firma incumplió con su deber de conservar y custodiar los documentos contables, por el plazo fijado 5 años; por lo que dispuso su suspensión en el registro por 2 ejercicios fiscales.---------

Cabe mencionar que la decisión de la Administración fue objeto de un recurso de reconsideración, el cual fue rechazado por Dictamen de Reconsideración 71700001007 de fecha 28/12/2020, el cual cuenta con la firma del Viceministro de Tributación (f. 514 de autos).----------

A los efectos de abordar el estudio del caso, corresponde verificar si el sumario iniciado a la firma contribuyente caducó, por estar -supuestamente- paralizado, de manera infundada, más de seis meses, en vista de que fue éste el fundamento acogido por el Tribunal inferior para hacer lugar a la demanda.----------

Cabe reiterar que el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, en su escrito de expresión de agravios, sostuvo que los plazos de la tramitación del sumario son meramente ordenatorios, no perentorios, por lo que dicho procedimiento no puede caducar, sin embargo, corresponde señalar que la Ley N° 4679/12 "De Trámites Administrativos", claramente dispone: ***"Artículo 11.- Se tendrán por abandonadas las instancias en toda clase de trámites administrativos, incluyendo los sumarios administrativos y caducarán de derecho, si no se***

- 4 -07- 2024

insta su curso dentro de los seis meses, desde la última actuación. Artículo 12.- La perención de instancia tiene lugar incluso contra el Estado, *las municipalidades, y toda autoridad administrativa".* (Negritas son propias).----------

Resaltar que la normativa transcripta resulta aplicable al presente caso, en razón de que la Ley N° 125/91 no regula en absoluto -en su procedimiento- sobre la caducidad del trámite sumarial, por inactividad, requisito este necesario para la aplicación de la normativa señalada (Ley N° 4679/12), conforme reza su art. 17.----------

Que de la verificación minuciosa de las constancias del sumario, obrantes entre los antecedentes administrativos, surge que el sumario quedó paralizado -injustificadamente- más de seis meses, desde la Resolución J.I. N° 180 de fecha 6 de junio de 2016 (f. 503 de los antec. administrativos) por la cual se llama "Autos para Resolver" el sumario, hasta el Dictamen de Conclusión DSR1 N° 65 de fecha 24 de junio de 2019 (fs. 505/506 de los antec. administrativos), el cual cuenta con la firma del Viceministro de Tributación.---------

De esta manera, surge de manera inequívoca que el expediente sumarial caducó en sede administrativa, a tenor de lo dispuesto en la Ley N° 4679/12 "De Trámites Administrativos", resultando así irregular los actos dictados por la Sub Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda, como consecuencia de tal tramitación.----------

Ante tal situación, estrictamente procedimental, ya no corresponde hacer referencia a las demás cuestiones planteadas por el apelante, por resultar su estudio inoficioso.----------

En base con todo lo expuesto, y atendiendo a como quedó resuelto el caso, corresponde No hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda y, en consecuencia, confirmar el Acuerdo y Sentencia N° 270 de fecha 20 de setiembre de 2022, dictado por el

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Tribunal de Cuentas, Primera 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 su turno, el Ministro Manuel Dejesús Ramírez Candia, dijo: Que se adhiere al voto del Ministro Luis María Benítez Riera, en cuanto a **RECHAZAR** el recurso de apelación y, en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 270 del 20 de setiembre del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por compartir los mismos fundamentos, agregando lo siguiente:

Al examinar el sumario administrativo tributario, se advierte que además de haber transcurrido el plazo de seis meses de inactividad *-tal como fue expuesto en el voto del Ministro preopinante, Dr. Benítez Riera-,* en el presente caso, la Administración Tributaria no cumplió con los plazos establecidos en los artículos 212 y 225 de la Ley Nro. 125/92, pues en la parte pertinente (*numeral 8*) dichas normativas establecen el plazo de 10 días con el que cuenta la Administración para dictar el acto de determinación y aplicación de sanciones, plazo que se vio sobrepasado en exceso en el presente caso, considerando que se llamó autos para resolver en fecha 06 de junio del 2016 y el Dictamen de Conclusión DSR1 Nro. 65, suscripto por el Viceministro de Tributación, fue emitido en fecha 24 de junio del 2019.------

Es relevante mencionar que la inobservancia de los plazos establecidos en las normas citadas precedentemente deriva en la nulidad del procedimiento sumarial porque constituye un vicio de ilegalidad del procedimiento, pues la actuación de la Administración 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.----------

En consecuencia, se concluye que el Dictamen de Conclusión DSR1 Nro. 65/2019 y su posterior confirmatorio, Dictamen de Reconsideración Nro. 71700001007/2020, ambos

suscriptos por el Viceministro de Tributación, constituyen actos irregulares por vicio de ilegalidad, ya que, para la emisión del primer acto administrativo, se han violado las disposiciones contempladas en la Ley Nro. 125/92; es el resultado de un procedimiento administrativo viciado de nulidad, en donde no se respetaron los plazos legales.-------

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,

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

RAFAEL; Estudios de Derecho Público, Tomo IV, Ed. Depalma, Buenos Aires. 1962. Págs. 309/310). **Es mi voto.**----------

A su turno, la Ministra MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS dijo: Me adhiero al voto del Ministro LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA, por los mismos fundamentos. **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 Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 222

Asunción, 03 de julio del 2024.

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede, la Excelentísima

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

1.- TENER POR DESISTIDO de su recurso de Nulidad, al abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

2.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda y, en consecuencia, confirmar el Acuerdo y Sentencia N° 270 de fecha 20 de setiembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: "AUDITORÍA INTEGRAL DE EMPRESAS (A.I.D.E.) C/ RES. N° 71700001007 DEL 28 DE DICIEMBRE DEL 2020 Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".----------

- 4 - 07 - 2024

3.- **IMPONER** las costas a la parte perdidosa, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Abg. Norma Dominguez V.
Secretaria