CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "JOSÉ EDUARDO FLEITAS C/ DICTAMEN N° 13/2020 DEL 30 DE ENERO, DICTADO POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".-

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: ciento noventa y cinco

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los catorce días del mes de junio del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos, los Excelentísimos Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **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 arriba individualizado a fin de resolver los recursos de apelación y nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 175 de fecha 09 de julio de 2021 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala.----------

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

C U E S T I O N E S

¿Es nula la sentencia apelada?

En caso contrario, ¿se halla ajustada a derecho?

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

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS DIJO: El Abogado Fiscal César R. Mongelós Valenzuela, representante de la parte demandada, fundamentó el Recurso de Nulidad interpuesto. En resumen, argumentó que el Acuerdo y Sentencia N° 175 de fecha 9 de julio de 2021 es incongruente, debido a que el actor en su escrito de demanda siempre se refirió a la impugnación del Dictamen DEINT N° 13 de fecha 30 de enero de 2020 y, sin embargo; el fallo recurrido resolvió revocar el Dictamen DEINT N° 136/20 del 30 de enero de 2020.----------

Por otra parte, menciona que el Tribunal de Cuentas omitió pronunciarse sobre el medio general de defensa sostenido por esa representación fiscal al tiempo de contestar la demanda. Alega que no se cumplen los requisitos formales para que proceda la demanda contencioso administrativa, en razón de que la parte actora no agotó la instancia administrativa al recurrir el Dictamen DEINT N° 13 del 30 de enero de 2020 y que no existe acto administrativo que haya sido dictado por la máxima autoridad de la Subsecretaría de Estado de Tributación.----------

Luego del análisis de los fundamentos expuestos por la parte demandada concluyo que los mismos pueden ser estudiados y resueltos en oportunidad del tratamiento del recurso de apelación. Igualmente, no se observan vicios o defectos en la sentencia que ameriten su tratamiento de oficio, en los términos de los artículos 15, 113 y 404 del Código Procesal Civil, por lo que el Recurso de Nulidad debe ser desestimado. **ES MI VOTO.**----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

A SU TURNO EL MINISTROS LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA DIJO: Que se adhiere al voto de la Ministra preopinante, por los mismos fundamentos.----------

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLATEADA, EL MINISTRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: Que se adhiere al voto de la Ministra Dra. María Carolina Llanes Ocampos, en cuanto a **DESESTIMAR LA NULIDAD** de la sentencia y examinar los agravios del recurrente al momento de estudiar el recurso de apelación, en virtud a lo establecido en el artículo 407 del Código Procesal Civil.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS PROSIGUIÓ DICIENDO: Por la resolución recurrida, el Acuerdo y Sentencia N°175 de fecha 9 de julio de 2021 el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió: *"1) HACER LUGAR a la presente acción contencioso administrativa instaurada en autos por el Sr. JOSÉ EDUARDO FLEITAS, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente Resolución, en consecuencia; 2) REVOCAR el DICTAMEN DEINT N° 136/20 del 30 de enero dictado por la Subsecretaría de Estado de Tributación – SET. 3) IMPONER las costas a la perdidosa. 4) ANOTAR, registrar, notificar y remitir copia a la Excma. Corte Suprema de Justicia".*----------

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

AGRAVIOS DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 85/105 el Abogado Fiscal César Mongelós Valenzuela expresa agravios contra el Acuerdo y Sentencia recurrido argumentando –en resumen- que el Tribunal omitió pronunciarse sobre el medio general de defensa sostenido por esa representación fiscal al tiempo de contestar la demanda, el incumplimiento de los requisitos formales para que proceda la demanda contencioso administrativa, según luce en el escrito de contestación de la demanda como punto b). Dice que el Acuerdo y Sentencia N° 175 de fecha 9 de julio de 2021 se limitó al análisis del Dictamen DEINT N° 13 del 30 de enero del 2020 dictado por la Subsecretaria de Estado de Tributación, sin considerar la defensa planteada por ésta representación ministerial en lo que respecta al incumplimiento de los requisitos formales para que proceda la demanda contencioso administrativa.----------

Por otra parte, menciona que el Acuerdo y Sentencia N° 175 de fecha 9 de julio de 2021 resolvió en su parte dispositiva sobre una resolución distinta a la recurrida por la parte actora, no cabe otra alternativa que decretar la NULIDAD de la resolución impugnada, de conformidad a la prescripción contenida en el art. 15 inciso b) del Código Procesal Civil, en concordancia con el art. 159 del mencionado cuerpo normativo de forma.----------

Indica que la parte actora no agotó la instancia administrativa al recurrir el DICTAMEN DEINT N° 13 del 30 de enero del 2020 y que el Acuerdo y Sentencia N° 175 de fecha 9 de julio de 2021 dictado por el Tribunal de Cuentas, Contencioso Administrativo, Segunda Sala, al tiempo de revocar el Dictamen DEINT N° 13 del 30 de enero de 2020, dio trámite a un procedimiento en el cual, la parte actora evidentemente no agoto la instancia administrativa. Transcribe el art. 3° de la Ley N° 1462/35 y dice que del contexto del acto administrativo impugnado, surge con meridiana claridad que no existe un acto administrativo

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Ciento noventa y cinco

que haya sido dictado por la máxima autoridad de la Subsecretaria de Estado de Tributación. Efectivamente, en el caso en revisión, se verifica la ausencia de una RESOLUCIÓN de la máxima autoridad de la Subsecretaria de Estado de Tributación, lo que constituye una ausencia de los presupuestos formales para que proceda la demanda contencioso administrativa promovida por la parte actora, circunstancia que fue obviada por el Tribunal de Cuentas.----------

Respecto al fondo, indica que el art. 33 de la Ley N° 2421/04 establece que la Subsecretaría de Estado de Tributación creará un Registro de Auditores Externos que estarán habilitados para efectuar esta tarea y establecerá las normas técnica-contables a las cuales deberán ajustarse los informes, los criterios a ser tenidos en cuenta, así como los datos y requisitos que deberá contener el informe de la auditoria y faculta a la Administración Tributaria reglamentar la presente disposición. El reglamento establecerá las causales de suspensión o del retiro del registro de auditores externos para aquellas personas que hayan incurrido en errores graves y manifiestos en el ejercicio de sus funciones, en caso de comprobarse el mal desempeño, así como las causales de inhabilitación definitiva en caso de reiteración.----------

Señala que la ley no establece ninguna limitación para la Administración Tributaria en materia de la reglamentación del Registro de Auditores Externos y, si la ley no regula limitación alguna, el Tribunal de Cuentas, Contencioso Administrativo, Segunda Sala, tampoco puede hacerlo, tal como aparece en el Acuerdo y Sentencia N° 175 de fecha 9 de julio de 2021 donde señala que las facultades de administración y control que la ley confiere a la Administración Tributaria lo vinculan y lo aprisiona al cumplimiento de sus propios actos reglamentarios. Agrega que la Resolución General N° 30 del 13 de noviembre de 2019 no excluye a los Auditores ya inscriptos, sino que la Administración en base a sus atribuciones que la Ley mencionada referentemente le otorga, establece requisitos a todos los interesados, es decir, a los nuevos y a los que ya estaban inscriptos, para presentar sus solicitudes.----------

Subraya que si el señor JOSÉ EDUARDO FLEITAS GÓMEZ, en representación de sus poderdantes, se sintiera agraviado por la actuación de la Administración, debió recurrir el acto que originó tal situación, es decir, la Resolución General N° 30 del 13 de noviembre de 2019. Pero sin embargo, inexplicablemente alega que dicho reglamento no puede aplicarse - sea porque ya fue dictada una resolución reglamentaria anterior o que la nueva no puede aplicarse en forma retroactiva, con lo que da a entender que la Administración Tributaria solo aplicó mal, sin mencionar en absoluto que es precisamente la Resolución General N° 30 del 13 de noviembre de 2019 la que establece que los que ya estaban registrados como Auditores Externos Impositivos, deben renovar sus registros, conforme a los nuevos requerimientos.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

También indica que la Resolución General N° 30 del 13 de noviembre de 2019 tiene un alcance general y por lo tanto obliga a todos los contribuyentes inscriptos en el Registro Único de Contribuyentes y que está en el ámbito de la Administración Tributaria, establecer los requisitos para el Registro de Auditores Externos Impositivos, tal como lo establece el artículo 33 de la Ley N° 2.421/2004 "DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y ADECUACIÓN FISCAL".----------

Sobre el acto administrativo impugnado, alega que el DICTAMEN DEINT N° 13 del 30 de enero del 2020 dejó en claro a la parte actora que: *"...conforme lo dispuesto en el artículo 26 de la RG N° 30/2019 de manera transitoria los Auditores Externos impositivos que se encuentren registrados en la nómina de auditores publicada en la página web de la SET (www.set.gov.py) estarán habilitados automáticamente al régimen establecido en la citada Resolución. Sin embargo, a los efectos de obtener la Constancia de Habilitación deberán cumplir con el procedimiento establecido en el Capítulo 11 de la presente Resolución a más tardar hasta el 31 de marzo de 2020"*. En tal sentido, dice que se entiende claramente que lo dispuesto en el citado artículo resulta aplicable, sin excepción alguna, a todos aquellos Auditores Externos impositivos que se encuentren habilitados conforme a las resoluciones administrativas o judiciales.----------

Concluye que los Auditores Externos interesados en prestar servicios de Auditoria Externa Impositiva, independientemente de haber estado inscripto con anterioridad o no en el Registro de la SET, deberán cumplir con lo dispuesto en la Resolución General N° 30/2019.--

Añade que la demanda promovida por la parte actora apuntó a que no se aplique a sus representados la Resolución General N° 30 del 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", lo cual fue acogido favorablemente por el Acuerdo y Sentencia N° 175 de fecha 9 de julio de 2021 impugnado y que la Resolución General N° 30 del 13 de noviembre de 2019 a la que se refiere el DICTAMEN DEINT N° 13 del 30 de enero del 2020, es una disposición de CARÁCTER GENERAL, es decir, aplicable a todo el universo de contribuyentes inscriptos en el Registro Único de Contribuyentes.--------

Finaliza su escrito solicitando la revocación del fallo recurrido y el rechazo de la demanda promovida por José Eduardo Fleitas, con costas a la actora.----------

CONTESTACIÓN DE LA PARTE ACTORA

A fs. 109/112, el Abogado José Eduardo Fleitas contestó el traslado de los agravios de a adversa. En síntesis, señaló respecto a lo que la adversa entiende como incumplimiento de los requisitos formales para la procedencia de la demanda contencioso administrativa, basta con verificar el acto impugnado Dictamen DEINT N° 13 del 30/01/2020, para corroborar que al pie del mismo contiene la firma de la autoridad superior del órgano, con lo cual hace de suyo el pronunciamiento administrativo.----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "JOSÉ EDUARDO FLEITAS C/ DICTAMEN N° 13/2020 DEL 30 DE ENERO, DICTADO POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".-

RECIBIDO 14-06-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: ciento noventa y cinco

Sostiene que el Auditor Externo Impositivo no es sujeto del vínculo tributario, por lo que las disposiciones de la Ley N° 125/91 no le son aplicables y en cuanto a la Ley N° 2421/04, únicamente queda vinculado por las disposiciones del art. 33°. Se remite al escrito de demanda, en donde se hace una cronología de todas las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria que guardan relación con la Auditoría Externa Impositiva, que evidencia que cada vez que se ha cambiado la autoridad superior de la Administración Tributaria, ha pretendido crear un nuevo registro de Auditores imponiendo nuevas exigencias y pretendiendo desconocer las inscripciones anteriores.----------

Señala que el Art. 33° de la Ley 2421/04, le ha otorgado a la Administración Tributaria, la facultad de "crear un registro de Auditores Externos que estarán habilitados para efectuar esta tarea", y que ya lo ha hecho, mediante la Resolución General N° 20/2008; y todos aquellos profesionales que se han inscripto al amparo de esta Resolución, han adquirido el derecho de permanencia, previendo al mismo tiempo el mecanismo de exclusión de los mismos. No ha previsto mecanismo de reinscripción. Es por esto que, a su criterio, habiendo ejercitado su facultad reglamentaria en los términos del Art. 33° de la Ley 2421/04, la Administración queda aprisionada a sus propios actos, y si bien es cierto nada le impide modificar o revocar sus reglamentos, los efectos producidos durante su vigencia quedan consolidados en el inventario jurídico de los destinatarios.----------

Dice que erróneamente la adversa hace mención al Art. 186" de la Ley 125/91, la cual no es aplicable al presente caso, dado que la facultad reglamentaria que se discute emana del Art. 33° de la ley 2421/04, donde expresamente la norma remite a la Subsecretaria de Estado de Tributación la facultad de crear un registro de auditores externos que estarán habilitados. Es decir, los actos reglamentarios que se dicten en consecuencia se subordinan al Art. 33" de la Ley 2421/04 y no al Art. 86° de la Ley 125/91, atendiendo que el Auditor Externo Impositivo, no es sujeto del vínculo tributario, su vinculación no es como contribuyente sino como sujeto tercero al vínculo tributario. Por otro lado, y en armonía con lo manifestado por la adversa, dice que es cierto que la SET en la Resolución General N° 30/2019, "estableció los nuevos requisitos de habilitación y criterios técnicos que deben ser cumplidos por todos los profesionales que deseen llevar a cabo la Auditoría Externa Impositiva" (sic), y, tal disposición rige tanto en el aspecto subjetivo (inscripción) como en el aspecto objetivo (normas técnicas a ser aplicadas), para el futuro y no retroactivamente. Es así que el Reglamento como sustento de un acto administrativo individual o (la constancia del RUC que me incorpora como Auditor Externo Impositivo), constituye el pronunciamiento de la Administración Tributaria y que como tal, ha adquirido estabilidad en su inventario jurídico; en razón de reconocer un derecho subjetivo vinculado con el ejercicio de su profesión, y que no puede ser revocado por un nuevo to reglamentario, salvo incumplimiento previsto en la normativa, que no es el caso.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Alega que el ejercicio de la facultad reglamentaria que el Art. 33° de la Ley 2421/04 otorga a la Administración Tributaria, no constituye un cheque en blanco, que lo habilite para avasallar los derechos y garantías consagrados por la CN, los cuales enmarcan la actividad cuasilegislativa (reglamentaria) a los límites que los derechos y garantías consagrados en favor de los ciudadanos, le imponen.----------

Solicita finalmente que la confirmación del Acuerdo y Sentencia N° 175 de fecha 09 de julio de 2021, recaído en estos autos. Protesta costas.----------

ANÁLISIS JURÍDICO DEL CASO

Como antecedentes de la cuestión en estudio tenemos que mediante el Expediente N° 20203000358 los Abogados José Eduardo Fleitas y Enrique Ramírez solicitaron a la Administración Tributaria que se expida expresamente respecto a la inaplicabilidad del artículo 26 de la Resolución General N° 30/2019 para los Auditores Externos Impositivos que ya se encuentran inscriptos en el Registro por resoluciones judiciales y consecuentemente regidos por la Resolución General N° 20/2008.----------

En el Dictamen DEINT N° 13 de fecha 30 de enero de 2020, ratificado por Viceministro de Tributación, según consta al pie del documento obrante a fs. 3 de autos, la Subsecretaría de Estado de Tributación se expidió respecto a lo solicitado por el recurrente, indicando que el art. 33 de la Ley N° 2421/04 faculta a la Subsecretaría de Estado de Tributación a crear un Registro de Auditores Externos, a establecer los criterios y las normas técnicas-contables a las cuales deberán ajustarse los dictámenes de auditoría, así como los datos y requisitos que deberá contener el Informe de Auditoría. Asimismo, se menciona en el Dictamen que la SET a través de la Resolución General N° 30/2020 estableció nuevos requisitos de habilitación y criterios técnicos que deben ser cumplidos por todos los profesionales que deseen llevar a cabo las Auditorías Externas Impositivas y abrogó la RG N° 29/2014 y sus modificaciones, recordando que la RG N° 29/2014 a su vez había abrogado la RG N° 20/2008 y sus modificaciones.----------

En el Dictamen de referencia también se aclara que conforme a lo dispuesto en el art. 26 de la RG N° 30/2020 de manera transitoria los Auditores Externos Impositivos que se encuentren registrados en la nómina de Auditores publicada en la página web de la SET estarán habilitados automáticamente al régimen establecido en la citada resolución y que, sin embargo; a los efectos de obtener la Constancia de Habilitación deberán cumplir con el procedimiento establecido en el Capítulo II de esa resolución a más tardar hasta el 31 de marzo de 2020. Concluye el Dictamen que lo dispuesto en el art. 26 resulta aplicable, sin excepción alguna, a todos aquellos Auditores Externos Impositivos que se encuentren habilitados conforme a las resoluciones administrativas o judiciales y que los mismos deberán cumplir con lo dispuesto en la RG N° 30/2019. Al pie del citado dice "*Proceder conforme a lo señalado en el presente Dictamen*" y firma el Viceministro de la Subsecretaría de Estado de Tributación.----------

Por Nota DGD N° 355 de fecha 12 de febrero de 2020 la SET notificó al Abogado José Eduardo Fleitas el contenido del Dictamen DEINT N° 13/2020, indicando que los

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "JOSÉ EDUARDO FLEITAS C/ DICTAMEN N° 13/2020 DEL 30 DE ENERO, DICTADO POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".-

ACUERDO Y SENTENCIA N°: Ciento noventa y cinco

Auditores Externos interesados en prestar servicios de Auditoría Externa Impositiva, independientemente de haber estado inscriptos con anterioridad o no en el Registro de la SET, deberán cumplir con lo dispuesto en la Resolución General N° 30/2019.----------

Posteriormente el Abogado José Eduardo Fleitas planteó demanda contencioso administrativa contra el Dictamen DEINT N° 13 de fecha 30 de enero de 2020 de la Subsecretaría de Estado de Tributación alegando, entre otros, que el Auditor Externo Impositivo que se ha inscripto cumpliendo con los requisitos exigidos en la Resolución General N° 20/2008 ya no tiene la obligación de inscribirse ni de cumplir con otras exigencias para su permanencia y no resulta aceptable someterlos al cumplimiento de nuevos requisitos a los efectos de obtener una Constancia de Habilitación. Asimismo, solicitó como medida cautelar de urgencia la suspensión de los efectos del acto administrativo impugnado.--

Por A.I. N° 375 de fecha 9 de julio de 2020 el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió hacer lugar a la medida cautelar solicitada por el Abogado José Eduardo Fleitas y, en consecuencia, suspendió los efectos del Dictamen N° 13/2020 de la SET y ordenó la continuidad y vigencia de la inscripción en el Registro de Auditores Externos de la SET, en cuanto al Abg. José Eduardo Fleitas.----------

Por Acuerdo y Sentencia N° 175 de fecha 9 de julio de 2021 el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió hacer lugar a la demanda promovida por el Abg. José Eduardo Fleitas, revocando el Dictamen DEINT N° 136/2020 del 30 de enero, dictado por la Subsecretaría de Estado de Tributación. El Tribunal consideró que si bien es cierto la Ley le confiere a la Administración Tributaria amplias facultades de administración y control y también facultades reglamentarias, el ejercicio de tales facultades no es ilimitado y no constituye una habilitación en blanco para poder ejercitarla sin restricción o limitación alguna. Es por ello, dice el Tribunal, que el reglamento lo aprisiona y lo vincula al cumplimiento de sus propios actos, más no así al administrado, quien como en este caso, puede apartarse válidamente del cumplimiento invocando valladares insalvables como lo son los principios constitucionales, los principios generales del Derecho y aquellos derechos que le confiere la propia normativa legal, las cuales al afectar derechos subjetivos del accionante, materializado en los fundamentos contenidos en el pronunciamiento administrativo que se impugna, el Dictamen DEINT N° 13 refrendado por el Viceministro de Tributación. Para el Tribunal, resulta evidente el conculcamiento de un derecho adquirido, sintetizado en la inscripción, el reconocimiento y la permanencia en el Registro de Auditores, hasta tanto por los mecanismos legales previstos se impulse la suspensión o el retiro del mismo. ----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Seguidamente corresponde el estudio de las cuestiones propuestas por el Abogado Fiscal César Mongelós en el escrito de expresión de agravios, obrante a fs. 85/105. Como primer punto, el representante fiscal alegó la nulidad del Acuerdo y Sentencia N° 175/2021, mencionando que en el mismo el Tribunal revocó el Dictamen DEINT N° 136/2020, a pesar de que el acto administrativo impugnado era el Dictamen DEINT N° 13/2020. ----------

En tal sentido, corresponde mencionar que de la lectura y el análisis del fallo recurrido se advierte que la cuestión mencionada por la demandada corresponde a un error material, específicamente en la parte resolutiva la sentencia mencionada. Puede observarse que en el Considerando el Tribunal se refirió a la resolución impugnada por la parte actora: el Dictamen DEINT N° 13 de fecha 30 de enero de 2020, ratificado por el Viceministro de Tributación, mientras que en la parte resolutiva se observa un error material, en donde debe decir Dictamen DEINT N° 13 dice Dictamen DEINT N° 136. Esta circunstancia no amerita la declaración de nulidad del fallo recurrido, ya que no se cumplen los requisitos del Artículo 404 del Código Procesal Civil, que prescribe*: "Casos en que procede: El recurso de nulidad se da contra las resoluciones dictadas con violación de la forma o solemnidades que prescriben las leyes".*----------

Por otra parte, el representante fiscal argumentó que la presente demanda no cumple con los requerimientos del artículo 3° de la Ley N° 1462/35"Que establece el Procedimiento Contencioso Administrativo", pues no se agotó la instancia administrativa previa, en razón de que en la presente demanda se impugna un Dictamen de la Subsecretaría de Estado de Tributación, que no constituye una resolución administrativa.----------

Sobre el punto, a fs. 3 de autos obra la copia del Dictamen DEINT N° 13 de fecha 30 de enero de 2020 y, conforme se ha dicho, al pie del mismo dice textualmente: *"Proceder conforme a lo señalado en el presente Dictamen",* con la firma del Viceministro de la Subsecretaría de Estado de Tributación. ----------

De conformidad a lo expuesto y tal como en otros casos análogos a este, en donde la Administración Tributaria se expide por medio de la ratificación de dictámenes, considero que el presente juicio cumple con los requisitos de admisibilidad de la demanda previstos en el artículo 3° de la Ley N° 1462/35 "Que establece el procedimiento para lo contencioso administrativo", que copiado dice: *"La demanda contencioso administrativa podrá deducirse por un particular o por una autoridad administrativa, contra las resoluciones administrativas que reúnen los requisitos siguientes:* ***a)*** *Que causen estado y no haya por consiguiente recurso administrativo contra ellas;* ***b)*** *Que la resolución de la administración proceda del uso de sus facultades regladas;* ***c)*** *Que no exista otro juicio pendiente sobre el mismo asunto;* ***d)*** *Que la resolución vulnere un derecho administrativo prestablecido a favor del demandante",* en razón de que se impugna una decisión de la máxima autoridad administrativa, el Viceministro de Tributación. Por lo tanto, los agravios en este punto no son procedentes.----------

En cuanto al fondo de la cuestión, el representante fiscal indicó que está dentro del ámbito de las facultades de la Administración Tributaria establecer los requisitos para el Registro de Auditores Externos Impositivos, tal como lo establece el artículo 33 de la Ley N°

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "JOSÉ EDUARDO FLEITAS C/ DICTAMEN N° 13/2020 DEL 30 DE ENERO, DICTADO POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".-

ACUERDO Y SENTENCIA N°: ciento noventa y cinco

14-06-2024

2421/04 y que la demanda promovida por la parte actora apuntó a que no se le aplique la Resolución General N° 30 del 13 de noviembre de 2019 "POR LA CUAL SE REGLAMENTA EL ARTÍCULO 33 DE LA LEY N° 2421/04 "DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y DE ADECUACIÓN FISCAL" Y SE ESTABLECEN NUEVOS REQUISITOS PARA LA HABILITACIÓN Y CONTROL DE AUDITORES EXTERNOS IMPOSITIVOS", lo cual fue acogido favorablemente por el Acuerdo y Sentencia N° 175 de fecha 9 de julio de 2021. Subraya que la Resolución General N° 30 del 13 de noviembre de 2019 a la que se refiere el Dictamen DEINT N° 13 del 30 de enero de 2020 es una disposición de carácter general, es decir, aplicable a todo el universo de contribuyentes inscriptos en el Registro Único de Contribuyentes.----------

Concluye el apelante que lo dispuesto en el art. 26 de la Resolución General N° 30 del 13 de noviembre de 2019 resulta aplicable sin excepción alguna a los Auditores Externos Impositivos que se encuentren habilitados conforme a las resoluciones administrativas vigentes al momento de su inscripción.----------

La cuestión en estudio se rige por el art. 33 de la Ley N° 2421/04 "De Reordenamiento Administrativo y Adecuación Fiscal", que establece: *"Los contribuyentes con una facturación anual igual o superior a G. 6.000.000.000 (Guaraníes seis mil millones), deberán contar con dictamen impositivo de una* ***auditoría externa, el cual deberá estar reglamentado por la Subsecretaría de Estado de Tributación.*** *Dicho monto podrá actualizarse anualmente por parte de la Administración Tributaria, en función del porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumo que se produzca en el período de doce meses anteriores al 1 de noviembre de cada año civil, de acuerdo con la información que en tal sentido comunique el Banco Central del Paraguay o el organismo oficial competente. Adicionalmente, la Subsecretaría de Estado de Tributación podrá establecer opcionalmente para todos o parte de los contribuyentes de una misma categoría la posibilidad de contratar una auditoría impositiva anual que será realizada por empresas o personas físicas del sector privado especializadas en el ramo, cuyo costo estará a cargo del contribuyente, con cargo a remitir el informe a la Administración Tributaria. A los efectos del presente artículo para las auditorías de balances y cuadro de resultados, estado de origen y aplicación de fondos, estado de evolución del patrimonio neto* ***para fines de auditoría establecidos en este artículo, la Subsecretaría de Estado de Tributación creará un Registro de Auditores Externos que estarán habilitados para efectuar esta tarea y establecerá las normas técnica-contables a las cuales deberán ajustarse los informes, los criterios a ser tenidos en cuenta, así como los datos y requisitos que deberá contener el informe de la auditoría.*** *Los profesionales mencionados precedentemente serán directamente responsables del resultado del servicio prestado, así como de las que derivan del mal desempeño o del incumplimiento de las obligaciones a su cargo. La auditoría impositiva informará sobre la razonabilidad de*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

las liquidaciones de impuestos de los contribuyentes. ***Facultase a la Administración Tributaria reglamentar la presente disposición. El reglamento establecerá las causales de suspensión o del retiro del registro de auditores externos para aquellas personas que hayan incurrido en errores graves y manifiestos en el ejercicio de sus funciones, en caso de comprobarse el mal desempeño, así como las causales de inhabilitación definitiva en caso de reiteración.".***----------

El art. 33 de la Ley N° 2421/04, arriba transcripto, confirió a la Administración Tributaria la facultad de crear un Registro de Auditores Externos y de reglamentar el ejercicio de la auditoría externa. En uso de esta facultad, la Administración Tributaria dictó primeramente la Resolución General N° 20/2008 "POR LA CUAL SE REGLAMENTA EL ARTÍCULO 33° DE LA LEY N° 2421 DEL 05 DE JULIO DE 2004 "DE REORDENAMIENTO ADMINISTRATIVO Y ADECUACIÓN FISCAL" Y SE CREA EL REGISTRO DE AUDITORES EXTERNOS IMPOSITIVOS"; luego la Resolución General N° 29/2014 "POR LA CUAL SE REGLAMENTA EL ARTÍCULO 33 DE LA LEY N° 2.421/04 "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 finalmente, la Resolución General N° 30/2019 "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.".----------

Lo que pretende el accionante con esta demanda es la inaplicabilidad del artículo 26 de la RG N° 30/2019, que copiado dice: *"**Disposiciones transitorias y finales:** Los Auditores Externos Impositivos que se encuentren registrados en la nómina de Auditores publicada en la página web de la SET (www.set.gov.py) estarán habilitados automáticamente al régimen establecido en la presente Resolución. No obstante, a los efectos de obtener la Constancia de Habilitación deberán cumplir con el procedimiento establecido en el Capítulo II de la presente resolución a más tardar hasta el 31 de marzo de 2020".*----------

Cabe mencionar que no consta en autos que el accionante José Eduardo Fleitas haya interpuesto acción de inconstitucionalidad contra la Resolución General N° 30/2019. En su demanda menciona que la Sala Constitucional ratificó los efectos de la RG N° 20/2008 a través del Acuerdo y Sentencia N° 841/2015; no obstante, el artículo 555 del Código Procesal Civil es claro cuando establece: *"**Efectos de la sentencia.** La sentencia de la Corte Suprema sólo tendrá efecto para el caso concreto. En consecuencia, si hiciere lugar a la inconstitucionalidad, deberá ordenar a quien corresponda, a petición de parte, que se abstenga de aplicar en los sucesivo, al favorecido por la declaración de inconstitucionalidad, la norma jurídica de que se trate".* Siendo así, al no existir resolución judicial del órgano competente que declare la inaplicabilidad del reglamento en relación al accionante, la Resolución General N° 30/2019 es aplicable en relación al Abg. José Eduardo Fleitas.---------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "JOSÉ EDUARDO FLEITAS C/ DICTAMEN N° 13/2020 DEL 30 DE ENERO, DICTADO POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".-

RECIBIDO -06- 2024

ACUERDO Y SENTENCIA N°: ciento noventa y cinco

En estas condiciones, el Dictamen DEINT N° 13/2020, en donde la Administración Tributaria aclara que el art. 26 de la RG N° 30/2019 es aplicable sin excepción alguna a todos aquellos Auditores Externos Impositivos que se encuentren habilitados conforme a las resoluciones administrativas o judiciales, se encuentra ajustado a derecho. Siendo así, el accionante debe ajustarse a las disposiciones de la Resolución General N° 30/2019 y cumplir con los requisitos para la obtención de la Constancia de Habilitación mencionada en la reglamentación, por lo que concluyo que asiste razón a la parte apelante.----------

Lo resuelto coincide con el criterio expuesto en un caso análogo, en el cual fue dictado el Acuerdo y Sentencia N° 572 de fecha 30 de julio de 2020 de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia.----------

En virtud a todo lo expuesto considero que corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Ministerio de Hacienda y, por tanto, corresponde revocar el Acuerdo y Sentencia N° 175 de fecha 9 de julio de 2021 del Tribunal de Cuentas Segunda Sala, con costas a la perdidosa de conformidad al art. 203 inc. b) y art. 205 del Código Procesal Civil. **ES MI VOTO.**----------

A SU TURNO EL MINISTRO BENÍTEZ RIERA, MANIFIESTA: Que se adhiere al voto que antecede, por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO RAMÍREZ CANDIA PROSIGUIÓ DICIENDO: Que se adhiere al voto de la Ministra Dra. María Carolina Llanes Ocampos, en cuanto a **HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el Abg. César Mongelós, en representación del Ministerio de Economía y Finanzas, y, en consecuencia; **REVOCAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 175 del 09 de julio de 2021, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, por compartir los mismos fundametnos

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

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Asunción, 14 de junio del 2024.

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 195

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

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

S A L A P E N A L

R E S U E L V E :

1. DESESTIMAR el Recurso de Nulidad.----------

2. HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en consecuencia, **REVOCAR** el Acuerdo y Sentencia N° 175 de fecha 9 de julio de 2021 dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente Resolución.----------

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

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA