CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: «FABIO RODRÍGUEZ ANDRADES C/ RES. Nº 71800000516 DEL 29-AGO-2019 DICT. POR SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET»

ACUERDO Y SENTENCIA Nº Ciento noventa y ocho.

En la ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los catorce días, del mes de junio, del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en Sala de Acuerdos los señores Ministros de la Excelentísima Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS, LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA y MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA**, por Ante mí, la Secretaria autorizante, se trajo el expediente caratulado: **«FABIO RODRÍGUEZ ANDRADES C/ RES. Nº 71800000516 DEL 29-AGO-2019 DICT. POR SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET»,** a fin de resolver los recursos de apelación y nulidad interpuestos por la representación del Ministerio de Hacienda, en contra del Acuerdo y Sentencia Nº 355 de fecha 21 de diciembre de 2022 dictado por el Tribunal de Cuentas-Primera Sala.

Previo estudio de los antecedentes del caso, la Excelentísima 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 ella ajustada a Derecho?

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

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, la Doctora MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS dijo: Que el recurrente no ha expresado agravios con relación al recurso de nulidad. Así mismo, 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 se debe declarar desierto. **ES MI VOTO.**

Dra. Ma. Carolina Llanes
Ministra

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesus Ramirez Cand.
MINISTRO

Abg. Norma Dominguez V.
Secretaria

A sus turnos los Ministros BENÍTEZ RIERA y RAMÍREZ CANDIA manifiestan que se adhieren al voto de la Ministra preopinante por compartir sus mismos fundamentos.

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, la Señora Ministra LLANES OCAMPOS prosiguió diciendo: Por Acuerdo y Sentencia N° 355 de fecha 21 de diciembre de 2022, el Tribunal de Cuentas-Primera Sala resolvió: *«1. HACER LUGAR a la presente acción contencioso administrativa planteada por FABIO RODRÍGUEZ ANDRADES C/ RESOLUCIÓN N° 71800000516 DEL 29/08/2019 DICTADO POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN DEL MINISTRIO (sic) DE HACIENDA por los fundamentos expuestos y en consecuencia. 2. REVOCAR los actos impugnados RESOLUCION PARTICULAR N° 71800000516 DEL 29 DE AGOSTO DE 2019, que rechaza el recurso de reconsideración planteado en contra de la determinación tributaria efectuada a través de la RESOLUCIÓN PARTICULAR DPTT N° 72700000448 DEL 14 DE ENERO DE 2019. 3. IMPONER las costas a la parte perdidosa de conformidad 192 del C.P.C. 4. NOTIFICAR, anotar, registrar...».*

ARGUMENTOS DE LAS PARTES:

AGRAVIOS DE LA PARTE DEMANDADA:

Que, el representante de la parte demandada – Abg. Walter Canclini – presentó sus fundamentos de agravios conforme al escrito glosado a fs. 93-102 de autos. En su presentación, argumentó que el Tribunal no tuvo en cuenta las circunstancias correctas concernientes al procedimiento administrativo en cuestión, computando equivocadamente los plazos acaecidos en dicha sede.

Así, a fs. 95 de autos, la parte demandada expresó: *«...De acuerdo a las constancias de autos, la Orden de Fiscalización fue notificada el 17/05/2018, e inmediatamente después, por expediente 20183013884 del 22/05/2018, la contraparte solicitó prórroga para la presentación de las documentaciones requeridas que le fue concedida por el plazo de 10 días hábiles, desde el 25/05/2018 al 06/06/2018, lapso durante el cual queda suspendido el cómputo del plazo de fiscalización. // Luego, por Resolución 66000000604 del 26/07/2018, a pedido de los*

RECIBIDO 14 OCT. 2024

auditores, se resolvió ampliar el plazo de fiscalización por 45 días contados a partir del día siguiente al vencimiento del plazo inicial, en razón al volumen de las documentaciones que debía ser procesada, la que fue notificada a la contraria el 31/07/2018, aparece evidente que solo transcurrieron 86 días. O sea, no se ha producido caducidad indebidamente alegada y otorgada por el Tribunal... la Administración de ninguna manera incumplió el plazo legal que le fue establecido...».

El representante de la parte demandada prosiguió su exposición, expresando sus consideraciones respecto a la potestad de la Administración de convalidar sus propios actos anulables, conforme potestad dada por el artículo 196 de la Ley Nº 125/91, y que en virtud de ello, la caducidad resuelta por el Tribunal, pierde sus efectos ante dicha potestad conferida por ley. Luego, prosiguió su exposición señalando que en sede administrativa, los plazos son meramente ordenatorios y no son perentorios, por lo que – al no estar expresamente contemplada la caducidad – la caducidad no se produce por el mero vencimiento de los plazos procedimentales.

Luego de referirse a comentarios doctrinarios y jurisprudencia diversa, el representante del Ministerio de Hacienda solicitó la revocación del Acuerdo y Sentencia apelado, con el consecuente rechazo de la demanda e imposición de costas a la parte actora.

CONTESTACIÓN DE LA PARTE ACTORA:

Luego de corrido el traslado dispuesto por providencia de fecha 04 de septiembre de 2023, el representante convencional de la parte actora presentó su escrito de contestación a los agravios del Ministerio de Hacienda, conforme se observa a fs. 106-110 de autos. En la ocasión, se refirió por un lado a la defraudación argumentada por la parte demandada, y al respecto expresó que la Autoridad Tributaria no esgrimió ningún argumento jurídico ni tampoco realizó actividades

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Ca...
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

probatorias válidas que permitan aproximar su hipótesis a la realidad, limitándose únicamente a una prepotencia administrativa.

Con relación a los argumentos en contra de la caducidad, tal como los vertió la Administración, destacó que tras la verificación del expediente administrativo se desprende que los plazos fueron vulnerados, excediéndose la Administración en el plazo máximo de duración del procedimiento de fiscalización.

Sobre el punto, agregó que con el cálculo aritmético del cómputo del plazo, no surge ninguna duda respecto a que se ha sobrepasado el tiempo máximo de duración, y que así lo entendió acertadamente el Tribunal. De tal manera, resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 29 de la Resolución General N° 04/2008, el cual permite el archivamiento de una fiscalización, toda vez que los trabajos no se concluyan, por causas imputables a los funcionarios actuantes.

Así también, a fs. 109, la parte actora agregó: *«...A pesar de que la adversa solo expresa agravios sobre la caducidad del procedimiento fiscalizador, y nada dice respecto de la caducidad del procedimiento administrativo de determinación (Sumario Administrativo), resulta conducente precisar que ambos fundamentos se encuentran sustento en el ordenamiento positivo, por lo que el pronunciamiento jurisdiccional, se encuadra dentro de la legalidad... revela y exterioriza la ilicitud de la actuación administrativa quien se desapega de su propio reglamento...».*

Tras todo lo argumentado en su escrito de contestación, la representación de la parte actora finalizó solicitando que se declaren desiertos los recursos, o bien se rechace la apelación interpuesta, con la consecuente confirmación íntegra del Acuerdo y Sentencia apelado.

ANÁLISIS JURÍDICO:

Tras un análisis de la resolución apelada, de los documentos obrantes en autos, así como de los argumentos esgrimidos respectivamente por las partes, en el presente juicio contencioso-administrativo se tiene que el contribuyente Fabio Rodríguez Andrades había sido sujeto de una Fiscalización Puntual por supuestas irregularidades concernientes a IRAGRO RC de los periodos fiscales 2014 y 2015, e IVA General de diversos periodos en 2014 y 2015. En sustento de la fiscalización, la Administración sostuvo que ello se debió a que el contribuyente declaró créditos fiscales y gastos

14 -06- 2024

respaldatorios con comprobantes emitidos -supuestamente- por proveedores irregulares.

En un primer término, la Administración Tributaria dictó la Resolución Particular DPTT Nº 727000000443 de fecha 22 de enero de 2019. Contra dicho acto administrativo, el contribuyente Fabio Rodríguez Andrades interpuso recurso de reconsideración, ante lo cual la Administración dictó la Resolución Particular Nº 71800000516 de fecha 29 de agosto de 2019, por medio de la cual resolvió: *«1. Determinar la obligación fiscal del contribuyente...»* [por un total de Gs. 1.222.320.421] *«... 2. RECHAZAR el recurso de reconsideración... 3. CALIFICAR su conducta como DEFRAUDACIÓN de conformidad a lo establecido en el artículo 172 de la Ley Nº 125/91 y SANCIONAR al mismo con la aplicación de una multa equivalente al 100% sobre el tributo defraudado...».*

Considerando conculcados sus derechos, el señor Fabio Rodríguez Andrades, por intermedio de su representante convencional en estos autos, se presentó ante el fuero de lo contencioso-administrativo a efectos de instaurar esta demanda, la cual fue resuelta por el Tribunal de Cuentas-Primera Sala por medio del Acuerdo y Sentencia Nº 355 de fecha 21 de diciembre de 2022. El Tribunal resolvió hacer lugar a la demanda, con voto unánime de sus integrantes, tras concluir que la Administración se había excedido en el plazo que dispone la ley para la realización de las fiscalizaciones puntuales, por lo que tuvo lugar la caducidad del procedimiento administrativo.

El referido fallo fue apelado por la representación del Ministerio de Hacienda, motivándose así el análisis de estos autos ante esta máxima instancia jurisdiccional.

En este punto y tras la síntesis de actuaciones antes referida, nos detenemos ante la pregunta: ¿se encuentra ajustado a derecho el fallo dictado por el Tribunal, o corresponde que el mismo sea revocado?

Antes de adentrarnos en responder, hemos de señalar que al contestar los agravios del Ministerio de Hacienda, la representación de la parte actora había

Luis María Benítez Riera
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

solicitado se declare desierto el recurso interpuesto, en razón de que la parte apelante (Ministerio de Hacienda) no dio cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 419 del Código Procesal Civil.

En efecto, en un principio parecería procedente la declaración del recurso como desierto, puesto que se observa que la parte apelante sólo se limita a reiterar sus argumentaciones ya desplegadas tanto en sede administrativa, como ante el Tribunal de Cuentas.

Sin embargo, esta Magistratura destaca que sí existe un punto que amerita el análisis, y es el que refiere a la comprobación del cómputo de los plazos en sede administrativa, a fin de determinar si la Administración se excedió o no en los plazos establecidos por ley, y en su caso, cuál sería su consecuencia.

En este orden de ideas y analizando las circunstancias particulares del presente caso, se tiene que la Orden de Fiscalización efectuada por la Administración Tributaria al contribuyente Fabio Rodríguez Andrades había sido notificada en fecha 17 de mayo de 2018, de lo cual deriva que el inicio del cómputo del plazo de Fiscalización Puntual tiene como punto de partida el día 18 de mayo de 2018, conforme con lo establecido en el artículo 26 de la RG N° 04/08 (texto modificado por la RG N° 25/14).

Seguidamente, se tiene que, tras una solicitud de prórroga efectuada por el contribuyente, la Administración había otorgado una prórroga, suspendiéndose los plazos del 25 de mayo de 2018 al 06 de junio de 2018.

La Ley N° 2421/04 establece el plazo de 45 días hábiles para las fiscalizaciones puntuales (con posibilidad de prórroga por igual periodo, siempre y cuando ello se dicte antes de vencido el plazo primigenio). Bajo este entendimiento, los 45 días hábiles en lo que atañe a este caso, tomando en consideración la suspensión de plazo apuntada en el párrafo precedente, se tenía por cumplido el día 02 de agosto de 2018 (descontándose el feriado del 12/06/18).

Pues bien, se tiene que la Administración dictó la Resolución de ampliación del plazo de fiscalización en fecha 26 de julio de 2018, siendo ello notificado en fecha 31 de julio de 2018; es decir, todo dentro de los 45 días iniciales. Hasta aquí no existen

14-06-2024

mayores reparos, pues según se desprende del análisis que antecede, la Administración obró dentro de los plazos establecidos por ley.

Continuando con el análisis de las demás actuaciones, tras el debido cómputo aritmético se tiene que los siguientes 45 días hábiles (prórroga) fenecían el día 05 de octubre de 2018 (descontándose el feriado del 15/08/18). SIN EMBARGO, tal como lo tienen expresado las partes de forma conteste (por lo que no resulta un punto controvertido), el Acta final de la fiscalización efectuada al contribuyente Fabio Rodríguez Andrades fue labrada recién en fecha 10 de octubre de 2018, es decir, ya una vez que venció el plazo prorrogado.

En este orden de ideas, cabe resaltar que el artículo 31 de la Ley Nº 2421/04 establece claramente el plazo máximo de duración del procedimiento de fiscalización (45 días hábiles) y su prórroga por igual término, por única vez. Así, tal como ya se tiene analizado en las líneas que anteceden, la Administración concluyó la fiscalización puntual – con el dictado del Acta Final – luego de transcurrido el plazo de ley.

En este punto, cobra relevancia el punto argumentado por la parte actora, en cuanto a que resulta aplicable al presente caso lo dispuesto por el artículo 29 de la Resolución General Nº 04/2008[1], de que vencido el plazo sin que culminen propiamente las tareas de fiscalización, las tareas de fiscalización quedan sin efecto, ordenándose el archivamiento de los antecedentes. Concatenando entonces ambas normativas (artículo 31, Ley 2421/04 y artículo 29, RG Nº 04/2008), se tiene que el **efecto** de no culminar con la fiscalización en el plazo de ley es el de la caducidad del

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Car... MINISTRO

Abg. Norma Domínguez
Secretaria

Ante mí: Dra. Ma. Carolina Llanes
Ministra

[1] Artículo 29, Resolución RG Nº 04/2008: *«Del vencimiento de los plazos. Vencidos los plazos sin que se hubiere concluido el trabajo de fiscalización por razones imputables a los funcionarios actuantes, el jefe inmediato superior requerirá la entrega total de los documentos en poder de los funcionarios e informará al Titular de la repartición interviniente. El contribuyente desde el día siguiente del vencimiento del plazo podrá solicitar dejar sin efecto el trabajo realizado y en consecuencia la devolución de sus documentos que estén bajo la guarda de los funcionarios actuantes. // El Titular de la Subsecretaría de Estado de Tributación dispondrá cesar los efectos de la orden de fiscalización, ordenando el archivamiento de los antecedentes, no formando parte del legajo del contribuyente; sin embargo aquel podrá disponer una nueva fiscalización. // El cese de los efectos de la orden de fiscalización deberá ser notificado al contribuyente... advirtiéndole que este hecho no lo libera de su obligación de guarda y conservación de las documentaciones requeridas...».*

procedimiento de fiscalización, por lo que la Administración queda vedada de sancionar al/los contribuyente/s sobre la base de esa fiscalización ya caduca.

No obstante, esto último es cuanto tuvo lugar en autos, y en vista de ello, no resta sino concordar en este caso con los fundamentos expuestos por el Tribunal de Cuentas-Primera Sala, de que la Administración no obró conforme al Principio de Legalidad, por lo que la sanción impuesta al contribuyente tampoco deviene legal, siendo procedente su revocatoria.

Por todo lo apuntado, sostengo la posición jurídica de RECHAZAR el agravio de la parte demandada referente a la improcedencia de la caducidad en lo que atañe a este caso. Respecto a los demás puntos desplegados en defensa de sus pretensiones, considero que resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 159 inciso c) del Código Procesal Civil, por lo que se prescinde de su análisis por resultar inconducente para resolver el presente caso.

POR TANTO, en virtud de las consideraciones que anteceden y las normas legales invocadas, corresponde RECHAZAR el recurso de apelación interpuesto por la representación del Ministerio de Hacienda en contra del Acuerdo y Sentencia N° 355 de fecha 21 de diciembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas-Primera Sala, debiéndose en consecuencia CONFIRMAR el fallo individualizado. En cuanto a las costas, corresponde imponerlas a la perdidosa, según lo dispuesto por el artículo 203.a del Código Procesal Civil. ES MI VOTO.

A su turno, el Ministro Dr. LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA expresó su adhesión al voto de la Ministra preopinante, por compartir sus mismos fundamentos.

A su turno, el Ministro Dr. MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA prosiguió diciendo: que se adhiere al voto de la Ministra preopinante, Dra. Llanes Ocampos, en cuanto a **RECHAZAR EL RECURSO DE APELACIÓN** interpuesto por el Abg. Fiscal Walter Canclini, contra el Acuerdo y Sentencia N° 355/2022 dictado por el Tribunal de Cuentas-Primera Sala, por compartir los mismos fundamentos, agregando lo siguiente:

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

14-06-2024

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.

En ese sentido, si un acto administrativo no es dictado dentro del plazo establecido, el mismo pierde eficacia, es decir, no produce efectos, tal como ocurre en el presente caso, ya que las tareas de fiscalización debieron culminar en fecha 05 de octubre de 2018 – *conforme el análisis de los plazos legales, detallados en el voto de la Ministra preopinante* – , sin embargo, culminaron en fecha 10 de octubre de 2018 (fecha en la que se labró el Acta Final Nº 68400002803/18), transgrediendo los plazos legales establecidos en la Ley Nº 2421/04, artículo 31 inciso b) y su Reglamentación General Nº 04/08 – *con las modificaciones establecidas por la Resolución General Nº 25/14*. Asimismo, por medio de la imperatividad argüida, se sostiene que lo regulado legalmente en un procedimiento, es de obligatoria aplicación y cumplimiento, por tanto, el cumplimiento del plazo es inexcusable por parte de la Administración.

Por otra parte, en lo que respecta a las COSTAS del juicio, considero que éstas deben ser impuestas al funcionario emisor del acto administrativo declarado irregular por el órgano judicial competente, 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, ya que en efecto, cuando el acto administrativo se declara nulo por la autoridad competente, es porque se ha dictado en transgresión a los requisitos de regularidad del acto administrativo.

En consecuencia, se debe imponer las costas al funcionario emisor del acto administrativo anulado, pues de imponerse las costas a la entidad pública, además de contradecir la Constitución, constituiría un premio para el funcionario negligente y un castigo para los contribuyentes quienes deben soportar la carga económica de la actuación irregular del funcionario.

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cano
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

En igual sentido, el autor Rafael Bielsa, ha expresado: *"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, RAFAEL; Estudios de Derecho Público, Tomo IV, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1962. Págs. 309/310)*. ES MI VOTO.

Con lo que se dio por terminado el acto firmando SS.EE., todo por ante mí que certifico, y quedando acordada la sentencia que inmediatamente sigue:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Asunción, 14 de junio de 2024.-

Y VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede; la Excelentísima

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

R E S U E L V E:

1) **DECLARAR DESIERTO** el recurso de nulidad.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: «FABIO RODRÍGUEZ ANDRADES C/ RES. Nº 71800000516 DEL 29-AGO-2019 DICT. POR SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET»

ACUERDO Y SENTENCIA Nº..... ciento noventa y ocho

2) **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por la representación del Ministerio de Hacienda en contra del Acuerdo y Sentencia Nº 355 de fecha 21 de diciembre de 2022 dictado por el Tribunal de Cuentas-Primera Sala.

3) **CONFIRMAR** el fallo individualizado en el numeral 2; todo cuanto antecede por los fundamentos expuestos en la parte dispositiva de esta resolución.

4) **IMPONER** las costas a la perdidosa, conforme a lo dispuesto por el artículo 203.a del Código Procesal Civil.

5) **ANOTAR**, registrar y notificar.

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CORTE SUPREMA DE JUSTICIA