CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "DELCI LOPES CORREA C/RES. Nro. 71800000559 DEL 24/OCT/2019 DE LA SUB SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION DEL MINISTERIO DE HACIENDA". (Expte. Nro. 426, Folio 32, Año 2023) ----------

RECIBIDO 30-04-2024

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO. ciento veintiseis

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los treinta días del mes de abril del año dos mil veinticuatro, estando reunidos en la Sala de Acuerdos los Excmos. Señores Miembros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, los Doctores **MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, MARÍA CAROLINA LLANES y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA**, por ante mí la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el juicio "DELCI LOPES CORREA C/RES. Nro. 71800000559 DEL 24/OCT/2019 DE LA SUB SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION DEL MINISTERIO DE HACIENDA", a fin de resolver los recursos de nulidad y apelación interpuestos por los abogados Walter Canclini y Fernando Benavente, representantes del Ministerio de Hacienda, contra el Acuerdo y Sentencia Nro. 266 de fecha 20 de septiembre del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. --- Previo estudio de los antecedentes del caso, la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, resolvió plantear las siguientes: ----------

CUESTIONES: -

¿Es nula la sentencia apelada?

En caso contrario, ¿Se halla ajustada a derecho?

Practicado el sorteo pertinente para determinar el orden de votación dio el resultado siguiente: **MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA, MARÍA CAROLINA LLANES y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA.----------**

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA EL EXCMO MIEMBRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: Los recurrentes desistieron del recurso de Nulidad interpuesto. Por lo demás, como no se observa en el expediente vicios de forma en el proceso o en la Resolución Judicial, para declarar la nulidad de oficio, en los términos autorizados por los artículos 113 y 404 del Código Procesal Civil, corresponde **tener por desistido** el Recurso de Nulidad. **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 sus turnos, los Ministros **MARÍA CAROLINA LLANES y LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA:** manifiestan que se adhieren al voto del Ministro preopinante, Dr. MANUEL RAMIREZ CANDIA, por compartir los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL EXCMO. MIEMBRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: Que por el Acuerdo y Sentencia Nro. 266 de fecha 20 de septiembre del 2022, el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, resolvió: *"**1) HACER LUGAR** a la demanda contencioso administrativa presentada por el abogado José Eduardo Fleitas, en nombre de la contribuyente "DELCI LOPES CORREA C/ RES. Nro. 71800000559 DEL 24/OCT/2019 DE LA SUB SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION DEL MINISTERIO DE HACIENDA" (Expte. Nro. 687, Folio 129 vlto, Año 2019), dictada por la Sub Secretaria de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda, conforme a los fundamentos expuestos en la presente resolución y, en consecuencia; **2- REVOCAR,** la Resolución Particular Nro. 71800000559 del 24 de octubre de 2019, dictada por la Sub Secretaria de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda, y los actos administrativos que sustenten la Resolución recurrida; **3- IMPONER LAS COSTAS,** a la parte perdidosa, en virtud a la teoría del riesgo objetivo asumido, de conformidad con la norma contenida en el artículo 192 del Código Procesal Civil, **4- ANOTAR,** registrar, notificar y remitir por copia a la Excma. Corte Suprema de Justicia".*----------

EL Tribunal de Cuentas fundamenta su sentencia, en que el acto administrativo impugnado es irregular ya que la Administración Tributaria no cumplió con el plazo establecido en el art. 31 de la Ley Nro. 2421/04 al momento de realizar la Fiscalización Puntual al contribuyente Delci Lopes Correa. ----------

Los abogados Walter Canclini y Fernando Benavente, representantes del Ministerio de Hacienda, se agravian contra la referida sentencia (fs. 112/121) sosteniendo –entre otras cosas- que el Tribunal de Cuentas realizó una errónea interpretación al considerar que la fiscalización puntual tienen plazos perentorios cuando en realidad el principio general en el procedimiento administrativo establecen que los

RECIBIDO 30-04-2024

plazos no son perentorios sino ordenatorios, por tanto, la fiscalización puntual ordenada a la contribuyente Delci Lopes Correa no superó el plazo establecido en la Ley Nro. 2421/2004. Por estos motivos, solicita que la sentencia recurrida sea revocada. ----------

El Abg. José Eduardo Fleitas, en representación de la contribuyente Delci Lopes Correa, contesta los agravios a fojas 125/127 de autos solicitando la confirmación de la sentencia recurrida, por ajustarse a derecho ----------

Analizando las constancias de autos se tiene que la demanda contencioso-administrativa fue instaurada en fecha 16 de diciembre del 2019 (fs. 13/30) por el Abg. José Eduardo Fleitas, en representación de la contribuyente Delci Lopes Correa, contra las siguientes resoluciones: **1-) Resolución Particular Nro. 72700000481 de fecha 12/02/2019** dictado por la Dirección de Planificación y Técnica Tributaria, el cual resolvió calificar la conducta del contribuyente como **Defraudación** de conformidad a lo establecido en el art. 172 de la Ley Nro. 125/1991 y, **Sancionar** a la firma con la aplicación de multa equivalente a 100% sobre el tributo defraudado; ***2-)* Resolución Particular Nro. 71800000559 de fecha 24/10/19** dictado por el Vice Ministro de Tributación por el cual se rechaza el Recurso de Reconsideración interpuesto por el contribuyente contra la Resolución Particular Nro. 72700000481 de fecha 12/02/2019.----------

En primer lugar, teniendo en cuenta el agravio del recurrente, es necesario mencionar que no existe controversia en cuanto al tipo de fiscalización a la cual fue sometida la contribuyente Delci Lopes Correa, ya que ambas partes admiten que la tarea de fiscalización realizada – previo al sumario administrativo- fue **PUNTUAL.** ----------

Entonces, resulta importante mencionar lo que establece el art.31 Ley Nº 2421/04 *"De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal "*que dispone *"Las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán:... b) Las puntuales cuando fueren determinadas por el*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand...
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Subsecretario de Tributación respecto a contribuyentes o responsables sobre los que exista sospecha de irregularidades detectadas por la auditoría interna, controles cruzados, u otros sistemas o forma de análisis de informaciones de la Administración en base a hechos objetivos. De confirmarse la existencia de irregularidades en oportunidad de dicha fiscalización, la Administración podrá determinar la fiscalización integral de tales contribuyentes o responsables. La Administración Tributaria reglamentará los plazos de realización de las fiscalizaciones integrales y puntuales, en función a aspectos tales como el tamaño de la empresa, números de sucursales o depósitos, tipo de actividad o giro comercial, entre otros. Los plazos máximos serán de ciento veinte días para las fiscalizaciones integrales y ***de cuarenta y cinco días para las puntuales, pudiendo prorrogarse excepcionalmente por un período igual, mediante Resolución de la Administración Tributaria, cuando por el volumen del trabajo no pudiese concluirse dentro del plazo inicial****" --*

En efecto, de la norma transcripta en el párrafo anterior se observa que, en el caso de la *"Fiscalización Puntual"* la ley determina el plazo máximo de duración de **cuarenta y cinco (45) días**, prorrogables excepcionalmente por un período igual, es decir, el plazo podría extenderse hasta **noventa (90) días** siempre que la prórroga sea dispuesta por una resolución del órgano administrativo competente. En cuanto a la forma de realizar el cómputo de este plazo, el art. 199 de la Ley Nro. 2421/04 establece que *"...Las actuaciones y procedimientos de la Administración deberán practicarse en* ***días y horas hábiles, según las disposiciones comunes****, a menos que por la naturaleza de los actos o actividades deban realizarse en días y horas inhábiles..."*, de esta forma, el computo del plazo deberá realizarse en días hábiles, pero como la ley no determina desde cuando inicia el computo del plazo de la fiscalización y cuando culmina dicho plazo, la Administración Tributaria por Resolución General Nro. 25/14 estableció que "*...Los plazos se computarán desde el* ***día siguiente hábil de la fecha de notificación de la orden de fiscalización hasta la suscripción del acta final****..."* (Art. 1).----------

Por consiguiente, determinado el plazo legal de duración de una *"Fiscalización Puntual"*, así como la forma de realizar el cómputo, corresponde describir –brevemente- las fiscalizaciones realizadas en sede administrativa a la contribuyente Delci Lopes Correa, a los efectos de verificar el cumplimiento del plazo legal. Al respecto, se observa que: **1)** La

Expediente: "DELCI LOPES CORREA C/RES. Nro. 71800000559 DEL 24/OCT/2019 DE LA SUB SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION DEL MINISTERIO DE HACIENDA". (Expte. Nro. 426, Folio 32, Año 2023) ----------

RECIBIDO 30-04-2024

FISCALIZACIÓN PUNTUAL inició con la ORDEN Nro. 65000002155/18 notificado al representante legal del contribuyente en fecha **09 de mayo del 2018,** según consta en el escrito inicial de demanda obrante a fs. 13/30 de autos; **2) Por Resolución Particular Nro. 66000000550/2018** la Administración Tributaria resolvió AMPLIAR la FISCALIZACIÓN PUNTUAL por 45 días más, el cual fue notificado en fecha **19 de julio del 2018; 3)** La Fiscalización Puntual culmina con el **ACTA FINAL Nro. 68400002713 de fecha 26 de septiembre del 2018** (fs.5/10). ----------

En efecto, realizado el cómputo del plazo transcurrido desde la notificación de la Orden de Fiscalización Puntual de fecha **09 de mayo del 2018** hasta la ampliación de la fiscalización, que fue ordenada por Resolución Particular Nro. **66000000550/2018** y notificada el día 19 de julio del 2018, ha trascurrido en exceso **el plazo de los 45 días hábiles** establecido en el art. 31 de la Ley Nro. 2421/04, pues dicho plazo vencía el **16 de julio del 2018,** igualmente, si se realiza el computo de 90 días (con la ampliación), partiendo de la notificación de fecha 09 de mayo del 2018 hasta la fecha del acta final del 26 de septiembre de 2018, se verifica que la fiscalización se ha excedido en el plazo máximo de duración (cómputo realizado en días hábiles, desde el día siguiente a la notificación, descontando los feriados).----------

Por tanto, se comprueba que la *"Fiscalización Puntual"* realizada en sede administrativa a la contribuyente Delci Lopes Correa, excedió el plazo legal máximo fijado imperativamente en la Ley Nro. 2421/04 (art. 31), **siendo así, lo resuelto por el Tribunal de Cuentas se ajusta a derecho, pues el mismo obró conforme a las disposiciones legales, respetando el Principio de Legalidad,** debido a que la Administración tributaria debió cumplir con los plazos establecidos en La ley, teniendo en cuenta que la inobservancia de la misma hace nulo el acto administrativo por violar el principio de legalidad del procedimiento Administrativo tributario, establecido en el Art. 257 de la Constitución.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

En ese sentido, el autor Roberto Dromi en su obra titulada "*Derecho Administrativo", ha señalado que el principio de la legalidad es la columna vertebral de la actuación administrativa y por ello puede concebirse como externo al procedimiento, constituyendo simultáneamente la condición esencial para su existencia. Se determina jurídicamente por la concurrencia de cuatro condiciones que forman su contexto: 1) delimitación de su aplicación (reserva de ley); 2) ordenación jerárquica de sujeción de las normas a la ley; 3) determinación de selección de normas aplicables al caso concreto, y 4) precisión de los poderes que la norma confiere a la Administración.* (Dromi, Roberto, Derecho Administrativo, 12 Edición, Ciudad Argentina-Hispania Libros-2009, página 1111).----------

Por otro lado, cabe mencionar que, en virtud al Principio de Legalidad en el procedimiento administrativo, el plazo previsto en la Ley que no se cumpla conlleva al vicio de ilegalidad del procedimiento. Los plazos previstos en el derecho público están consagrados en la ley, por lo que si se omite una prescripción expresa que no son perentorios, deben ser considerados perentorios. ----------

Por consiguiente, el argumento esgrimido por la SET de que el plazo de la fiscalización puntual no es perentorio no se adecua a la disposición legal prevista en el Art. 31 de la Ley Nº 2421/04, que establece: "*Los plazos máximos serán... **de cuarenta y cinco días para las puntuales, pudiendo prorrogarse excepcionalmente por un período igual, mediante Resolución de la Administración Tributaria, cuando por el volumen del trabajo no pudiese concluirse dentro del plazo inicial***".----------

En efecto, en este caso, el plazo máximo que tiene la Administración para finalizar el procedimiento de fiscalización puntual es de 45 días, pues la prorroga debió ser autorizada en plazo para ser considerada y poder realizar el computo de 90 días, y siendo que no fue realizado dentro del plazo, la resolución adoptada en el procedimiento es nulo por vicio de ilegalidad del procedimiento administrativo fiscalizador.----------

Por tanto, los actos administrativos sancionadores impugnados (Resolución Particular Nro. 72700000481/19 y Resolución Particular Nro. 71800000559/19) son **actos irregulares por vicio de ilegalidad**, pues en la emisión de los mismos se han violado las disposiciones contempladas en la Ley Nro. 2421/04, siendo el resultado de un procedimiento

administrativo viciado de nulidad, lo que también acarrea la nulidad de este acto administrativo sancionador. ----------

En consecuencia, corresponde **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuestos por los abogados representantes del Ministerio de Hacienda y, en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 266 de fecha 20 de septiembre del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala. ----------

En lo que respecta a las **COSTAS**, corresponde imponerlas al funcionario emisor de dicho acto anulado, por imperio del art. 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, 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. 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. **Es mi voto.** ----------

A su turno, la Ministra **MARÍA CAROLINA LLANES SOSTUVO:** comparto con lo desarrollado por el apreciado colega de Sala, voto al que adhiero mi opinión por los visibles excesos de duración durante el procedimiento inicial de fiscalización, lo que aparejó la nulidad de los actos administrativos demandados en los autos, como lo ha venido sosteniendo de manera invariable la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia. –

Pero soy del parecer que, en cuanto a las costas del recurso, corresponde que las mismas sean soportadas por la parte vencida, la entidad demandada, parte recurrente en la instancia revisora, atendiendo

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

que así es dispuesto por el literal a del artículo 203 del Código Procesal Civil, al prever *"Costas en segunda instancia. Para la aplicación de las costas en segunda instancia se observarán las siguientes reglas: a) si la sentencia fuere confirmatoria de la primera instancias en todas sus partes,* ***las costas del recurso serán a cargo del apelante;*** *..."* Las negritas fueron insertas a modo de destaque respecto a lo trascendente para fundar la posición desarrollada. ----------

Conforme constancia agregada a fojas 50/52, el Abogado del Tesoro como el Abogado Fiscal intervinieron en representación de la Sub Secretaría de Estado de Tributación, dependencia del entonces Ministerio de Hacienda, por lo que, conforme al artículo citado y *supra* trascripto, entiendo que es a la entidad que corresponde la imposición de las costas.

Respecto a la responsabilidad personal que pesa sobre todos los funcionarios públicos, ello corresponde su calificación como resultado del procedimiento que así lo disponga, cumplido por el órgano competente a instancia de quien o quienes resulten legitimados al efecto, sin que ello haya sido objeto de estudio en el recurso que nos ocupó, ni en la presente acción contencioso administrativa, por lo que de ser impuestas las costas de alguna instancia por las que transitó la presente demanda judicial a un sujeto distinto a las partes contendientes – actora y demandada – implicaría elevado riesgo de generar nulidades insalvables, por la indiscutible indefensión en la que posicionaría la condenación de costas a quien no tuvo ocasión de ser oído ni ejercer ninguna eventual defensa. Es mi voto. ----------

A su turno, el Ministro **LUIS MARÍA BENÍTEZ RIERA** manifiesta que se adhiere al voto de la Ministra **MARÍA CAROLINA LLANES OCAMPOS,** por compartir los mismos fundamentos.----------

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

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Expediente: "DELCI LOPES CORREA C/RES. Nro. 71800000559 DEL 24/OCT/2019 DE LA SUB SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTACION DEL MINISTERIO DE HACIENDA". (Expte. Nro. 426, Folio 32, Año 2023) ----------

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO....126.....

Asunción, 30 **de** abril **2.024.-**

VISTOS: Los méritos que ofrece el acuerdo precedente y sus fundamentos, la

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA
SALA PENAL
R E S U E L V E:

1.-TENER POR DESISTIDO el Recurso de Nulidad. --------

2.- NO HACER LUGAR al Recurso de apelación interpuestos por los abogados representantes del Ministerio de Hacienda y, en consecuencia, **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 266 de fecha 20 de septiembre del 2022 dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por los fundamentos expuestos en el considerando de la presente resolución. ----------

3.- IMPONER LAS COSTAS a la perdidosa, en virtud a lo dispuesto en el art 203 inc. a) del C.P.C.----------

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

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA