CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

EXPEDIENTE: "COM S.A. C/ RES. N° 71800001010 DEL 01/FEB/2021 DE LA SET".---

RECIBIDO 14-03-2024

ACUERDO Y SENTENCIA N° cincuenta y cuatro

En la ciudad de Asunción, Capital de la República del Paraguay, a los trece días, del mes de marzo, del año dos mil veinte y cuatro, 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: "COM S.A. C/ RES. N° 71800001010 DEL 01/FEB/2021 DE LA SET", a fin de resolver los recursos de Apelación y Nulidad interpuestos contra el Acuerdo y Sentencia N° 328 de fecha 7 de diciembre 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:

1- ¿Es nula la Sentencia apelada?

2- 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, Fernando R. Cubilla, desistió expresamente de su recurso de nulidad interpuesto.----------

No obstante, y tras la lectura de la resolución impugnada se puede concluir que no se observan vicios o defectos que ameriten la declaración -de oficio- de su nulidad en los términos autorizados por los arts. 113 y 404 del C.P.C. En consecuencia, corresponde tener por desistido al Abogado Fiscal del Ministerio de Hacienda, de su recurso de nulidad interpuesto. **Es mi Voto.**----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

A su turno, los **Dres. RAMÍREZ CANDIA y LLANES OCAMPOS** manifiestan que se adhieren al voto que antecede 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° 328 de fecha 7 de diciembre de 2022, resolvió: *"**1.) HACER LUGAR** a la presente demanda Contencioso Administrativa promovida por COM S.A. contra la Resolución N° 71800001010 del 01/02/2021 dictada por la Subsecretaría de Estado de Tributación y en consecuencia corresponde; **2.) ANULAR** el acto administrativo impugnado, conforme a los fundamentos y con los alcances expuestos en el exordio de la presente Resolución. **3.) IMPONER,** las costas a la autoridad administrativa que suscribió el acto administrativo en virtud al Art. 106 de la Constitución Nacional. **4.) ANOTAR,** Registrar…".*----------

Contra lo resuelto por el Tribunal se alzó el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda y en su escrito de apelación (fs. 124/136) expresó -entre otras cosas- que el Tribunal no consideró las manifestaciones realizadas por su parte, ni tuvo en cuenta la posición asumida -en sede administrativa- por la adversa, y solo procedió a efectuar un cómputo interesado de la duración del procedimiento de fiscalización, tomando para el inicio del mismo, no el acta inicial -como lo dispone la ley- sino la comunicación realizada por la Administración Tributaria en ejercicio de facultades de control interno. Indicó que los plazos estipulados para los procedimientos administrativos son meramente indicativos, no perentorios, en razón de que tal consecuencia -caducidad- no está prevista en la norma. Aseguró que quedó demostrado en el sumario administrativo que el contribuyente utilizó facturas de presunto contenido falso de ciertos contribuyentes, lo que le permitió obtener un beneficio indebido, en perjuicio del fisco. Terminó por solicitar que se haga lugar a su recurso de apelación interpuesto.----------

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

14-03-2024

EXPEDIENTE: "COM S.A. C/ RES. N° 71800001010 DEL 01/FEB/2021 DE LA SET".---

A fojas 141/144 de autos, obra el escrito de contestación del traslado de expresión de agravios, presentado por el abg. José Eduardo Fleitas, en representación de la firma COM SA, en el cual sostuvo -entre otras cosas- que la Nota DGGC N° 70, notificada en fecha 04 de febrero de 2016, marcó el inició efectivo de la fiscalización puntual, puesto que implicó el desapoderamiento -por parte de su mandante- de documentos contables de su propiedad. Por ende, al hacer el cómputo del tiempo transcurrido de dicho procedimiento, surge claramente que se sobrepasó en exceso el tiempo máximo fijado en la normativa, vulnerando así lo dispuesto en el art. 31 de la ley 2421/04, además de los derechos de los administrados consagrados en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, conocido como el Pacto de San José de Costa Rica, el cual se encuentra jerárquicamente por encima de las demás leyes. Terminó por solicitar la confirmación del Acuerdo y Sentencia N° 328 de fecha 7 de diciembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala.----------

A los efectos de abordar la cuestión planteada, corresponde verificar si la fiscalización puntual realizada por el Autoridad Tributaria caducó, tal como lo concluyó el Tribunal de Cuentas.----------

De la lectura del considerando de la sentencia impugnada, surge que el Tribunal inferior concluyó que el requerimiento efectuado por la SET, vía Nota DGGC N° 70, y que fuera notificada en fecha 04/02/2016, en realidad configuró el inicio de una fiscalización puntual, a pesar de haberlo denominado como un Control Interno, esto es así, en vista de que la Administración requirió -al contribuyente- la presentación de comprobantes, documentos, libros y registros vinculados a las operaciones gravadas en el ejercicio fiscal 2010.----------

Luego de realizar -el Tribunal- el cómputo de duración de los trabajos de fiscalización -desde la Nota DGGC N° 70, a la fecha de Acta final N° 68400001663 de fecha 13/07/2016- concluyó que el tiempo de duración fijando para dichos trabajos, fue sobrepasado en exceso.----------

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Entrado en el análisis del caso, resulta importante recordar que la Sub Secretaría de Estado de Tributación, por Resolución General 25/14 de fecha 30 de abril de 2004, modificó la Resolución General N° 4 de fecha 30 de octubre de 2008 **"POR LA CUAL SE REGLAMENTAN LAS TAREAS DE FISCALIZACIÓN, REVERIFICACION Y DE CONTROL PREVISTAS EN LA LEY N0 2421/04, Y EN CONSECUENCIA SE DEROGA LA RESOLUCIÓN GENERAL N° 18/07"**, y estableció: *"**Art. 1°.-** La Administración Tributaria podrá realizar tareas de verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y responsables, las cuales podrán consistir en: **a) Fiscalización integral:** es el proceso de verificación que podrá abarcar la totalidad de los impuestos, operaciones, registros, cuentas y documentos del contribuyente, correspondientes al ejercicio fiscal o a los ejercicios fiscales a ser verificados. **b) Fiscalización Puntual:** es el proceso de verificación que podrá referirse a determinados impuestos, periodos o ejercicios fiscales, operaciones, registros, cuentas, documentos del contribuyente. **c) Control Interno:** es la tarea de control que se basa en la contrastación de datos o informaciones proporcionados por el contribuyente, terceros, o los que surjan de otros sistemas o formas de análisis de informaciones, que podrán dar lugar a la determinación de obligaciones tributarias y a la aplicaciones de sanciones cuando correspondan…".*----------

La parte accionante sostiene que si bien el procedimiento iniciado por la Autoridad Tributaria lleva el nombre de control interno, lo realizado se enmarca es una fiscalización puntual, ya que se requirió -dentro del procedimiento- la participación activa del contribuyente con pedidos de informes y la exhibición de libro y documentos contables, siendo este el fundamento acogido por el Tribunal de Cuentas para hacer lugar a la demanda.----------

De la verificación de las constancias, surge que el Control Interno, se inició mediante la Nota DGGC N° 70, con fecha 2 de febrero de 2016, anoticiada en fecha en fecha 04/02/2016, en los cuales solicitó al contribuyente la

remisión de ciertas documentaciones. Posteriormente, la Autoridad Tributaria ordenó, por Resolución N° 65000001517 de fecha 01 de marzo de 2016, y que fuera notificada a la firma accionante en fecha 08/03/2016, una fiscalización puntual sobre los tributos: IVA (periodos: 08/2011, 11/2014, 02/2015, 03/2015 y por Resolución N° 66000000193 de fecha 22 de abril de 2016 la Administración dispuso la ampliación de los periodos fiscales de los tributos fiscalizados, al igual que el plazo original para dichos trabajos, por igual término (45 días), siendo tal decisión notificada a la firma COM SA en fecha 05/05/16 (f. 41, Tomo I de los Antec. Administrativos). Finalmente los trabajos encarados por el fisco culminaron con Acta final N° 68400001663 del 13/07/2016.----------

Luego de las actuaciones descriptas y del cotejo de los antecedentes administrativos, surge que los trabajos desplegados por la Autoridad Tributaria -Nota DGGC N° 70, con fecha 2 de febrero de 2016, y que fuera anoticiada en fecha en fecha 04/02/2016- se encuadran en el inicio de una fiscalización puntual, tal como concluyó el Tribunal de Cuentas, en vista de que la Administración requirió la participación efectiva del contribuyente, al peticionar la exhibición y entrega de ciertas documentaciones. Mencionar que las documentaciones solicitadas bajo el nombre de Control Interno, fueron nuevamente solicitadas -en su mayoría- con la Orden de fiscalización.----------

Cabe recordar que el control interno, tal como lo adelanta su nombre, se caracteriza por la unilateralidad del procedimiento, es decir, de ella sólo participa y afecta a la administración. En tal procedimiento la propia administración ejerce sus facultades de control a un contribuyente determinado y a través de este, puede indirectamente analizar otras operaciones o sujetos múltiples, ayudando así a la realización del control cruzado, pero todo ello desde la propia administración y sin intervenir de modo directo a ningún contribuyente, físico ni documentalmente, pudiendo dichos trabajos concluir con un acta final, al igual que el

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

procedimiento de fiscalización, detallándose la irregularidades encontradas.----------

Es por ello que lo que distingue, en mayor medida, a ambos procedimientos -Control Interno y Fiscalización- es la participación o no del contribuyente -en forma directa- en las tareas inspectoras encaradas por la Autoridad Tributaria.

Recordar que las tareas de fiscalización de la Administración se encuentran regladas, al disponer el art. 26 de la Resolución General N°25/2014, ante mencionada, que: *"Las fiscalizaciones integrales se llevaran a cabo en un plazo máximo de ciento veinte (120) días y las fiscalizaciones puntuales en un plazo máximo de cuarenta y cinco (45) días, que podrá ampliarse por un periodo igual. Los plazos se computarán desde el día siguiente hábil de la fecha de notificación de la orden de fiscalización hasta suscripción del Acta final. Cuando las actuaciones se realicen en días inhábiles, estos deberán ser considerados para el cómputo de los plazos".*----------

Mencionar que los plazos máximos de duración de los trabajos, representan una garantía reconocida a favor de los contribuyentes, de que los mismos no se extenderán *sine die*, cuya inobservancia vulnerará un derecho reconocido a favor del administrado, como así también lo dispuesto en el art. 17, num. 10), de nuestra Constitución.----------

Que tras el cómputo del tiempo transcurrido, desde el día siguiente de la notificación de la Nota DGGC N° 70/16, (05/02/2016), hasta la fecha del Acta final N° 68400001663 de fecha 13/07/2016, que puso fin a los trabajos encarados por el fisco, surge que la fiscalización puntual sobrepasó el tiempo máximo establecido en la normativa, esto, luego de computar la ampliación del plazo estipulado por la Administración, y descontado los feriados nacionales. Al ser así, surge que los actos emanados, como consecuencia de la incorrecta o viciada tramitación, resultan claramente irregulares.----------

No obstante, corresponden puntualizar que el vicio

observado en la tramitación seguida por la Administración no es la única, puesto que el sumario instruido al accionante -en sede administrativa- también adolece de un vicio de nulidad, tras haber quedado paralizado -de manera injustificada- por más de seis meses, configurándose así la caducidad prevista en el art. 11 de la ley N° 4679/12.-------

Es importante resaltar, que el vicio observado fue alegado por la parte accionante, en su escrito de promoción demanda y vuelto a referencias en la presentación efectuada en esta instancia.----------

Al respecto, el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda, en su escrito de expresión de agravios, sostuvo que los plazos en los procedimientos administrativos son meramente ordenatorios e indicativos, no perentorios, al no establecer expresamente -esto último- nuestra ley tributaria.----------

Corresponde mencionar 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 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).----------

Cabe 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- respecto a 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 de las constancias del sumario, obrantes entre los antecedentes administrativos, surge que el sumario quedó paralizado -infundadamente- más de seis meses, desde la Resolución J.I. N° 217/2017 de fecha 26 de mayo de

Luis María Benítez Riera
Ministro

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

2017(f. 599 antec. adm.), por la cual se llama "Autos para Resolver" el sumario administrativo; a la Resolución Particular N° 23 de fecha 26 de noviembre de 2018 (fs. 602/604 antec. adm.), dictado por el Viceministro de Tributación, que puso fin al sumario administrativo instruido.----------

De esta manera, surge de manera inequívoca que el expediente sumarial también caducó, a tenor de lo dispuesto en la Ley N° 4679/12 "De Trámites Administrativos".----------

Con base a las irregularidades señaladas en los procedimientos iniciados por la Administración, se concluye que los actos Administrativos dictados por la Sub Secretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda, resultan claramente irregulares, por vicios en su tramitación.--------

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

Por todo lo expuesto, y atendiendo a como quedó resuelto el caso, corresponde No hace lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el abogado fiscal del Ministerio de Hacienda y, en consecuencia, confirmar el Acuerdo y Sentencia N° 328 de fecha 7 de diciembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, conforme a los fundamentos antes expuestos.----------

En cuanto a las costas, corresponde que las mismas sean impuestas -en ambas instancias- 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 a la conclusión arribada por el Ministro Luis María Benítez Riera, en cuanto a **RECHAZAR** el recurso de apelación interpuesto por el Abg. Fiscal del Ministerio de Hacienda, Fernando Cubilla, y, en consecuencia; **CONFIRMAR** el Acuerdo y Sentencia Nro. 328 de fecha 07 de diciembre del 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, pero en base a los siguientes fundamentos:

14-03-2024

En lo que respecta al ***análisis de las tareas de fiscalización***, cabe apuntar, en primer lugar, que el requerimiento de documentos e informaciones al contribuyente *(en el caso en estudio, mediante la Nota DGGC Nro. 70, notificada el 04 de febrero del 2016)* no constituye el acto inicial del procedimiento de fiscalización puntual, pues dicho pedido se encuadra dentro de la competencia de control de la Administración Tributaria (*artículo 189 de la Ley Nro. 125/92 modificado por la Ley Nro. 2421/04*), siendo el inicio del procedimiento de fiscalización puntual con el acto administrativo que lo dispone ante la sospecha de irregularidad detectada.----------

Así, el **artículo 31 de la Ley Nro. 2421/04** "*De Reordenamiento Administrativo y de Adecuación Fiscal*" dispone: "*Las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán:… b) Las puntuales cuando fueren determinadas por el 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*".----------

Por otra parte, el artículo 1 de la Resolución General (RG) Nro. 25/14, que modifica el artículo 1 RG Nro. 04/08,

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

dispone que el Control Interno: "*…se basa en la contratación de datos o informaciones proporcionados por el contribuyente, terceros, o los que surjan de otros sistemas o formas de análisis de informaciones*". Es decir, en el control interno se puede requerir o no la participación contribuyente.-------

Además, el artículo 1 de la RG 25/14, que modifica el artículo 26 de la RG Nro. 04/08 establece, los plazos de las tareas de fiscalización inician el día siguiente hábil de la fecha de notificación de la orden de fiscalización hasta la suscripción del acta final. Por ende, no puede considerarse como inicio del cómputo de la fiscalización, Nota DGGC Nro. 70/2016.----------

En efecto, con el ingreso a la unidad productiva de un agente fiscalizador no se inicia el procedimiento de fiscalización puntual y dicha fiscalización se encuadra dentro de la competencia tributaria prevista en el art. 189 de la Ley Nro. 125/92 modificada por Ley Nro. 2421/04.-------

Cabe indicar, que el acto inicial del procedimiento de fiscalización puntual debe ser una resolución por dos motivos: la primera, porque se debe justificar o motivar la sospecha de irregularidades y la segunda, porque la propia ley sostiene que la prorroga debe hacerse por resolución (art. 31, inc. b) de la Ley Nro. 2421/04).----------

Habiendo aclarado lo anterior -*que el procedimiento de control interno no constituye el inicio de las tareas de fiscalización, pues se encuentra dentro de las facultades de la AT y, por ende, no se halla sujeto a los plazos establecidos para la realización de éstas*-, corresponde pasar al análisis de la duración de las tareas de fiscalización, practicada por la SET.----------

En ese contexto, se advierte que la Administración dispuso por Orden de Fiscalización Nro. 65000001517, notificada en fecha 08 de marzo del 2016, la fiscalización puntual a la firma COM S.A.; dicha resolución debe ser el punto de partida del cómputo del plazo máximo de duración de la fiscalización, que según la ley es de los 45 días para las fiscalizaciones puntuales, prorrogables excepcionalmente por

un período igual, conforme el artículo 31 de la Ley Nro. 2421/04.----------

Ahora bien, en cuanto a la forma de realizar el cómputo del plazo, el artículo 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 cómputo del plazo deberá realizarse en días hábiles.----------

Por otra parte, el artículo 1 de la RG Nro. 25/14, que modifica el artículo 26 de la RG Nro. 04/08, establece 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…*".----------

Igualmente, el artículo 1 de la RG Nro. 25/14, que modifica el artículo 19 de la RG Nro. 04/08 dispone: "*Ampliación de la Fiscalización: La fiscalización podrá ser ampliada en cuanto al plazo, al alcance o al tipo, en cuyo caso deberá ser notificada al contribuyente dentro del plazo originalmente previsto para cada fiscalización…*".----------

En ese orden de ideas, el cómputo del plazo de las tareas de fiscalización puntual inició el 09 de marzo del 2016[1]. Luego, dicho plazo fue ampliado por medio de la Resolución Particular Nro. 66000000193 del 22 de abril del 2016, notificada al contribuyente el 05 de mayo del 2016 (fs. 41 de los A.A.). Finalmente, las tareas de fiscalización concluyeron el 13 de julio del 2016 con la redacción del Acta Final Nro. 68400001663 (fs. 221/242 de los A.A.).----------

Por tanto, realizado el cómputo del plazo, se verifica que la ampliación de la fiscalización fue notificada dentro del plazo legal, establecido por el artículo 1 de la RG Nro. 25/14, que modifica el art. 19 de la RG Nro. 04/08 -*a los 40 días hábiles de iniciada las fiscalización*- y que han transcurrido exactamente 89 días hábiles para la culminación

[1] Día hábil siguiente a la notificación de Orden de Fiscalización Nro. Orden de Fiscalización Nro. 65000001517/2016, notificada al contribuyente en fecha 08 de marzo del 2016.

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V
Secretaria

de las tareas de fiscalización (*descontando los feriados del 24 y 25 de marzo del 2016)*, en consecuencia, la Administración cumplió con los plazos legales en cuanto a este punto.----------

Ahora bien, en lo que respecta al ***análisis del sumario administrativo tributario***, me adhiero al voto del Ministro Dr. Luis María Benítez Riera, por compartir sus mismos fundamentos, y agrego 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 Dr. Luis María Benítez Riera-*, en el presente caso, la Administración Tributaria (AT) 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 AT 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 26 de mayo del 2017 y la Resolución Particular Nro. 23 fue dictada en fecha 26 de noviembre del 2018.----------

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 AT 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 cuanto al cumplimiento de los plazos en los sumarios administrativos, el numeral 10) del artículo 17 de la Constitución, contempla entre los derechos procesales que: "*… El sumario no se prolongará más allá del plazo establecido por la ley…*". En igual sentido, el artículo 8.1 de la Convención Americana establece, como una de las garantías judiciales, el plazo razonable de los procesos y este plazo

razonable no solo es aplicable en el ámbito penal sino también en el ámbito administrativo, tal como sostiene la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el precedente "*RICARDO BAENA C/ PANAMA*" en el que se expresa: "*Si bien el articulo 8 en la Convención Americana se titula "Garantías Judiciales" su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de actos del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal*".----------

Por tanto, en base a las fundamentaciones expuestas, se concluye que la Resolución Nro. 23/2018 y su posterior confirmatoria, Resolución Particular Nro. 71800001010/2021, constituyen actos irregulares por vicio de ilegalidad, ya que, para la emisión de la primera, 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.-------

Corresponde mencionar que la Ley Nro. 125/92 dispone en el artículo 196 que: "*…Los actos de la Administración Tributaria se reputan legítimos, salvo prueba en contrario, siempre que cumplan con los requisitos de regularidad y validez relativos a competencia, legalidad, forma legal y procedimiento correspondiente…*". Así, en el caso en examinado, la AT no cumplió con los requisitos de regularidad y validez relativos a la legalidad del procedimiento para que sus actos se reputen legítimos, por consiguiente, corresponde la anulación de los mismos.----------

Finalmente, en cuanto a las **COSTAS** 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

Luis María Benítez Rie-
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V
Secretaria

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, 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: Con respecto a la duración de la Fiscalización Puntual, considero que la Nota DGGC N° 70 notificada en fecha 04 de febrero de 2016 no constituye el punto de inicio del plazo de fiscalización puntual, en razón de que de conformidad al art. 1 de la Resolución General N° 25/14 el cómputo del plazo de fiscalización puntual inicia a partir de la fecha de notificación de la Orden de Fiscalización y culmina con la suscripción del Acta Final. Atendiendo a que la Orden de Fiscalización N° 65000001517 fue notificada en fecha 08 de marzo de 2016, a la ampliación del plazo por Resolución

Particular N° 66000000193 del 22 de abril de 2016 y que las tareas concluyeron el 13 de julio de 2016 con el Acta Final, cabe concluir que la Fiscalización Puntual culminó dentro del plazo de cuarenta y cinco días hábiles (prorrogados por igual plazo), de conformidad al art. 31 de la Ley N° 2421/04, por lo que no se dio el incumplimiento de plazos que mencionó el Tribunal.----------

Por otra parte, coincido con el Ministro Preopinante en cuanto a que operó la caducidad de la instancia administrativa. En efecto, en la tramitación del sumario administrativo la Administración Tributaria llamó autos para resolver en fecha 26 de mayo de 2017 y dictó la Resolución Particular N° 23 en fecha 26 de noviembre de 2018.----------

Con respecto a la caducidad del sumario administrativo, la Ley N° 4679/11 "De trámites administrativos" dispone en el 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 insta su curso dentro de los seis meses, desde la última actuación"*. En estas condiciones resulta categórico que, entre el llamado de autos y la siguiente actuación prevista en la Ley, la Resolución de determinación del tributo, transcurrió en exceso el plazo de caducidad del sumario previsto en la Ley de Trámites Administrativos. Cabe agregar que el referido cuerpo legal dispone, igualmente, que *"La perención de instancia tiene lugar incluso contra el Estado, las municipalidades y toda autoridad administrativa"* (artículo 12). En estas condiciones, el procedimiento administrativo llevado en la Subsecretaría de Estado de Tributación caducó de pleno derecho.----------

Sobre la base de las consideraciones expuestas precedentemente concluyo que no corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada. En cuanto a las costas, las mismas deben ser impuestas a la perdidosa, la parte demandada, en ambas instancias, de

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

acuerdo a lo establecido en el Artículo 203 inc. a) y el Artículo 205 del Código Procesal Civil. **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 Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 54

Asunción, 13 de marzo del 2.024.

VISTOS: Los méritos del Acuerdo que antecede, la Excelentísima

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

SALA PENAL

RESUELVE:

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.----------

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° 328 de fecha 7 de diciembre de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, conforme a los fundamentos expuestos en el exordio de la presente resolución.----------

IMPONER las costas -en ambas instancias- a la parte perdidosa.----------

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

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA