CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

JUICIO: "JULIA RIVEROS DUARTE C/ RES. N° 72700000822/2019 DEL 25 DE OCTUBRE Y OTRA DE LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN - SET". **N° 315, Año 2023.**----------

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: Quinientos.-

En la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los.....veintitrés.....días del mes de.....diciembre.....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° 281 de fecha 29 de agosto de 2022 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: La Abogada Alba Sanabria de Barchello, representante de la parte actora, no fundamentó el Recurso de Nulidad incoado. Por otro lado, no se observan en la Resolución recurrida 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. Corresponde en consecuencia declarar desierto este Recurso, conforme lo dispone el artículo 419 del CPC. Es mi voto.------

A SUS TURNOS LOS MINISTROS BENÍTEZ RIERA Y RAMÍREZ CANDIA MANIFIESTAN: Que se adhieren al voto de la Ministra preopinante, por los mismos fundamentos.----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, LA MINISTRA LLANES OCAMPOS PROSIGUIÓ DICIENDO: Por la resolución recurrida, el Acuerdo y Sentencia N° 281 de fecha 29 de agosto de 2022 el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió: *"1) NO HACER LUGAR a la presente acción contencioso - administrativa que promovieron los Abgs. Alba Sanabria de Barchello y Derlys Damián Martínez Giménez en nombre y representación de la señora JULIA RIVEROS DUARTE contra la Resolución Particular N° 72700000822 del 25 de octubre de 2019 y la Resolución Particular N° 71800001007 del 24 de diciembre de 2020, dictados por la SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, por los fundamentos esgrimidos y en consecuencia; 2) CONFIRMAR los actos administrativos impugnados. 3) IMPONER las costas a la parte accionante, por ser la vencida, conforme al artículo 192 del CPC. 4) NOTIFICAR por cédula a las partes. 5) ANOTAR, registrar y comunicar a la Excma. Corte Suprema de Justicia".*----------

Luis María Benítez Riera
MINISTRO

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ARGUMENTOS DE LAS PARTES

AGRAVIOS DE LA PARTE ACTORA

A fs. 278/287 la Abogada Alba Sanabria de Barchello expresa agravios contra el Acuerdo y Sentencia recurrido manifestando –en resumen- que la fiscalización realizada no ha concluido en el plazo establecido en la Ley, razón por la cual ella ha perdido validez, no pudiendo derivar en ningún acto administrativo de determinación de obligación tributaria ni de sanción. Sostiene que la SET ordenó la Fiscalización Puntual a la contribuyente JULIA RIVEROS, siendo notificada en fecha 19/07/2018 y que en ella se requirió a la contribuyente la presentación de la documentación contable correspondiente a los ejercicios y periodos fiscalizados. Agrega que en fecha 05 de octubre de 2018 se emitió el Informe Final de Auditoría N° 67000002116, con el cual ha concluido la fiscalización.----------

Indica que el plazo de la fiscalización puntual era de 45 días, prorrogable excepcionalmente por igual tiempo, que dicho plazo es el máximo permito por la ley y que si se computa el plazo desde la notificación de la Orden de Fiscalización hasta el Informe Final, se tiene que el tiempo transcurrido fue de 55 días hábiles, es decir, un tiempo mayor al plazo establecido en la ley. Asimismo, expone que el Tribunal de Cuentas entendió que durante la fiscalización la contribuyente presentó un pedido de prórroga para la presentación de los documentos que le fueron requeridos, y que esto provoca la suspensión del plazo de fiscalización, alegando que el Tribunal de Cuentas no señaló en qué fecha fue presentado el pedido de prórroga al que hace referencia y mucho menos si la prórroga fue concedida o no, y en caso afirmativo por cuánto tiempo, a fin de establecer el tiempo que debe ser descontado del computo del plazo.----------

Dice que tales referencias son fundamentales para la decisión del tema, pues si bien la reglamentación del procedimiento sumarial establece que el pedido de prórroga presentado por el contribuyente suspende el plazo de fiscalización, ello está condicionado a la concesión de la prórroga, es decir, que la suspensión del plazo solo tendrá lugar cuando la autoridad tributaria concede la prórroga solicitada y por el tiempo de la prórroga.----------

Transcribe el art. 17 de la Resolución General N° 25/2014, que dice: *"...La prórroga será concedida por los responsables de las reparticiones autorizadas por única vez considerando los fundamentos del contribuyente, y su concesión suspenderá el cómputo del plazo de la fiscalización"* y sostiene que en el caso particular de autos, no hubo concesión de prórroga y es por ello que el fallo recurrido no hace ninguna referencia a ella, y mucho menos al tiempo que eventualmente debe ser descontado, sino simplemente afirma que hubo un pedido de prórroga y que por ende el plazo de la fiscalización tuvo una suspensión.----------

Por otra parte, señala que el Tribunal de Cuentas equivocadamente entendió que no ha operado la caducidad en el sumario administrativo, por haber concluido dentro del plazo de un año establecido en el art. 19 de la Resolución General N° 114/2017, lo cual obviamente agravia a su representada, pues la SET ordenó la instrucción del sumario administrativo a la contribuyente Julia Riveros, que se inició en fecha 01 de noviembre de 2018, y concluyó con la Resolución Particular N° 72700000822 del 25 de octubre de 2019.----------

A criterio de la apelante el razonamiento del Tribunal de Cuentas presenta dos errores: 1) no tuvo en cuenta que la Ley N° 4679/12, que establece el plazo de seis meses para la caducidad del procedimiento administrativo, está por encima de la Resolución General N°

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 500 -

114/2017, atendiendo el orden de prelación del ordenamiento jurídico establecido en el artículo 137 de la Constitución Nacional y, por tanto, para determinar la normativa aplicable en materia de caducidad, se debe tener en cuenta el plazo establecido en la Ley N° 4679/12, que es de seis meses; 2) no tuvo en cuenta que durante el sumario administrativo, hubo inactividad por más de seis meses, lo que ha provocado la caducidad de pleno derecho. Aclara que una cosa es el tiempo de conclusión del sumario y otra es el tiempo de paralización del sumario y que el Tribunal de Cuentas no tuvo en cuenta que el sumario tuvo una paralización por más de seis meses y que es por ello que concluyó en once meses y 24 días.----------

En cuanto al plazo del sumario administrativo, apunta que el art. 11 de la Ley N° 4679/12, aplicable al caso y que está por encima de cualquier Resolución General reglamentaria, establece el plazo de seis meses para la conclusión del sumario administrativo, so pena de caducidad.----------

Culmina su escrito solicitando que la Sala Penal revoque el Acuerdo y Sentencia N° 281 de fecha 29 de agosto de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala, con costas.----------

CONTESTACIÓN DE LA PARTE DEMANDADA

A fs. 295/299 el Abogado Fernando Cubilla, en representación de Ministerio de Economía y Finanzas, contestó el traslado de los agravios de la adversa. Argumenta que se resolvió con claridad que no hubo exceso en el plazo de la fiscalización, como erróneamente considera la parte apelante sobre el fallo referido, y que no existe agravio en la resolución sobre ese punto, atendiendo que se aplica llanamente la Ley en materia fiscal. Dice que el fallo se ajustó a derecho, al momento de analizar las constancias de autos y en coincidencia con lo dispuesto en la normativa, se desestimó la posibilidad que haya violación con los plazos dispuestos para la fiscalización puntual.----------

Agrega que el supuesto agravio se formula porque la actora entiende que, a la supuesta falta de expedición de la Administración Tributaria y el tiempo transcurrido, el *a quo* debió entender de forma distinta, y dice que el apelante pretendía que el Tribunal disponga que ante el supuesto silencio de la Administración, éste le sea favorable para el conteo de los plazos, y que bien comprendió el Tribunal que la solicitud abre lugar a la suspensión del plazo, y que no existe una reconducción directa de la continuidad del plazo. Alega que resulta poco razonable que se pueda hacer prevalecer la solicitud de prórroga, donde además de no haber diligenciado lo planteado, haya esta última intentado hacer valer el tiempo transcurrido al solo efecto de configurar en error a la Administración Tributaria y obtener la caducidad del procedimiento mismo.----------

Sobre los agravios formulados a partir del sumario administrativo, señala que el Tribunal de Cuentas concluyó que el sumario administrativo culminó dentro del plazo de Ley

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abog. Norma Domínguez V.
Secretaria

y, sobre la supuesta aplicación de la Ley N° 4679/12, en su art. 11, manifiesta que ésta no resulta aplicable al caso concreto, atendiendo las disposiciones de carácter especial, que prevalecen ampliamente en la materia que nos compete.----------

Destaca que el Acuerdo y Sentencia dictado por el *a quo*, en los puntos apelados por la contraria, ha sido expedido luego de un minucioso y acabado estudio de las argumentaciones vertidas por las partes, que se han valorado las pruebas ofrecidas, las actuaciones del expediente administrativo y concluido en base a la sana crítica.----------

Concluye su escrito solicitando la confirmación del Acuerdo y recurrido, con costas.--

ANÁLISIS JURÍDICO DEL CASO

Como antecedentes de la cuestión en estudio tenemos que por Resolución Particular N° 72700000822 de fecha 25/10/2019 el Viceministro de Tributación resolvió determinar la obligación fiscal de la contribuyente Julia Riveros Duarte, calificando la conducta de la contribuyente como defraudación, sancionando a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 200% sobre el tributo defraudado. Asimismo, por Resolución Particular N° 71800001007 de fecha 24/12/2020 el Viceministro de Tributación resolvió rechazar el recurso de reconsideración interpuesto por la contribuyente, confirmando la Resolución Particular N° 72700000822 de fecha 25/10/2019.----------

Posteriormente la contribuyente Julia Riveros Duarte mediante su representante planteó demanda contencioso administrativa contra los actos administrativos citados en el párrafo anterior. Por Acuerdo y Sentencia N° 281 de fecha 29 de agosto de 2022 el Tribunal de Cuentas Segunda Sala resolvió no hacer lugar a la demanda, confirmando los actos administrativos impugnados. El Tribunal consideró que tanto la fiscalización como el sumario administrativo culminaron dentro de los plazos de ley.----------

La representante de la parte actora interpuso recurso de apelación contra el Acuerdo y Sentencia detallado más arriba. En su escrito de expresión de agravios mencionó, en resumen, que la fiscalización realizada a su representada no ha concluido en el plazo establecido en la Ley, razón por la cual ella ha perdido validez, no pudiendo derivar de ella en ningún caso acto administrativo de determinación de obligación tributaria ni de sanción. Por otra parte, en relación al sumario administrativo alega que en el mismo hubo inactividad por más de seis meses, lo que ha provocado la caducidad de pleno derecho, de conformidad al art. 11 de la Ley N° 4679/12. Por ello, dice que el proceso irregular carece de validez.----------

Seguidamente corresponde el análisis de los agravios de la apelante y, en tal menester, es necesario remitirse primeramente a las constancias de la Fiscalización Puntual llevada por la SET en relación a la contribuyente Julia Riveros Duarte. Se observa así que la Orden de Fiscalización fue notificada en fecha 19/07/2018, conforme consta a fs. 5 de los antecedentes administrativos. Luego, el Acta Final N° 68400002714 fue suscripto en fecha 21/09/2018 (fs. 7 vlto.), mientras que el Informe Final data del 05/10/2018.----------

Sobre el cómputo del plazo de duración de la Fiscalización Puntual, la Resolución General N° 25/14 prescribe en su artículo 26: *"DEL PLAZO DE REALIZACIÓN DE LA FISCALIZACIÓN: Las fiscalizaciones integrales se llevarán a cabo en un plazo máximo de ciento veinte días (120) días y las fiscalizaciones puntuales en un plazo máximo de cuarenta y cinco días (45) días, que podrán 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 la suscripción del acta final. *Cuando las actuaciones se realicen en días hábiles, éstos deberán ser considerados para el cómputo de los plazos"* (sic, las negritas son mías).----------

Como no consta prórroga o ampliación alguna, el plazo de la fiscalización se computa desde el día siguiente hábil a la fecha de notificación de la Orden de Fiscalización (20/07/2018) a la fecha del Acta Final (21/09/2018), con lo que se tiene que la Fiscalización Puntual culminó dentro del plazo de 45 días hábiles que prescribe la norma.----------

En cuanto al sumario administrativo llevado a cabo por la Administración Tributaria, el mismo se encuentra regulado en el art. 212 y 225 de la Ley N° 125/91. La última disposición, que establece detalladamente el procedimiento administrativo para la aplicación de sanciones, establece en la parte pertinente lo siguiente:----------

*"**Artículo 225.-** Procedimiento para la aplicación de sanciones. Excepto para la infracción por mora, la determinación de la configuración de infracciones y la aplicación de sanciones estará sometida al siguiente procedimiento administrativo: (...) 3) **La Administración Tributaria dará traslado o vista al o los involucrados por el término de diez días (10)**, de las imputaciones, cargos e infracciones, permitiéndoles el acceso a todas las actuaciones administrativas referentes al caso. 4) En el término de traslado, prorrogable por un término igual el o los involucrados deberán formular sus descargos, dar respuestas y presentar u ofrecer prueba. 5) Recibida la contestación, si procediere, **se abrirá un término de prueba de hasta quince (15) días, prorrogables por igual término**, pudiendo además la Administración Tributaria ordenar de oficio o a petición de parte del cumplimiento de medidas para mejor proveer dentro del plazo que ella señale. 6) Si el o los imputados manifiestan su conformidad con las imputaciones o cargos, se dictará sin más trámite al acto administrativo correspondiente. 7) Vencidos los plazos para las pruebas y medidas para mejor proveer el interesado podrá presentar un **memorial de conclusiones dentro del plazo perentorio de diez (10) días**. 8) Vencido el plazo del numeral anterior, **la Administración Tributaria deberá dentro del plazo de diez (10) días dictar el acto administrativo correspondiente**. El procedimiento descrito puede tramitarse conjuntamente con el previsto por el artículo 212 para la determinación del adeudo por concepto de tributo o tributos y culminar en una única resolución".----------

Según constancias de autos, en fecha 01/11/2018 la SET resolvió instruir sumario administrativo a la contribuyente Julia Riveros Duarte, resolución que fue notificada en la misma fecha. El día 12/12/2018 la contribuyente solicitó prórroga del plazo para formular descargo. En fecha 13/12/2018 la SET resolvió tener por no presentado el descargo de la contribuyente y ordenó la apertura del periodo probatorio. En esa misma fecha, la contribuyente solicitó prórroga, asimismo, ofreció pruebas en fecha 02/01/2019. Por

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

providencia de fecha 07/01/2019 la SET resolvió conceder la prórroga solicitada, extendiendo el plazo por 15 días más. En fecha 08/03/2019 la SET concedió el plazo de 20 días hábiles a fin de que la sumariada diligencie las pruebas de informes solicitadas. En fecha 03/10/2019 la SET dictó resolución de cierre de periodo probatorio, luego, el 08/10/2019 la sumariada presentó sus alegatos. Por resolución de fecha 11/10/2019 la SET llamó autos para resolver y finalmente, en fecha 25/10/2019 el Viceministro de Tributación dictó la Resolución Particular N° 72700000822/2019.----------

De la normativa más arriba transcripta se desprende que en el sumario administrativo tributario el periodo probatorio tiene una duración de 15 días, prorrogable por otros 15 días más; no obstante, en el presente caso vemos que se declaró la apertura del periodo probatorio en fecha 13/12/2018 y se dispuso el cierre del mismo en fecha 03/10/2019, a pesar de que el plazo del periodo probatorio ya había vencido en fecha 28/01/2019 (con la prórroga), sobrepasando así con creces el plazo previsto en la Ley.----------

El artículo 196 de la Ley N° 125/91 establece: *"**Actos de la Administración**: 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. La Administración Tributaria podrá convalidar los actos anulables y subsanar los vicios de que adolezcan, a menos que se hubiere interpuesto recursos jurisdiccionales en contra de ellos".* Conforme las constancias de autos, los actos administrativos impugnados en el presente juicio fueron dictados como consecuencia de un procedimiento administrativo viciado, pues se vulneró el debido proceso, sobrepasándose los plazos establecidos en los artículos 212 "Procedimiento de determinación tributaria"[1] y 225 "Procedimiento para la aplicación de sanciones"[2] de la Ley N° 125/91.------

La Constitución Nacional estipula como derecho procesal que el sumario no se prolongue más allá del plazo establecido por la ley (art. 17 numeral 10). Asimismo, según la Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 8 numeral 1) toda persona tiene derecho a ser juzgada en un *plazo razonable,* derecho que sin dudas ha sido vulnerado en el presente caso.----------

Sobre la base de las consideraciones expuestas corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, corresponde revocar el fallo apelado y revocar los actos administrativos impugnados, la Resolución Particular N° 72700000822 de fecha 25/10/2019 y la Resolución Particular N° 71800001007 de fecha 24/12/2020 de la Subsecretaría de Estado de Tributación.----------

En cuanto a las costas, las mismas deben ser impuestas en el orden causado, de acuerdo a lo establecido en el art. 193 del Código Procesal Civil. Es mi voto.----------

---

[1] Artículo 212 numeral 5): "Recibida la contestación, si procediere, se abrirá un término de prueba de hasta quince (15) días, prorrogables por igual término".

[2] Artículo 225 numeral 5): "Recibida la contestación, si procediere, se abrirá un término de prueba de 15 (quince) días, prorrogables por igual término..".

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 500 -

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO BENÍTEZ RIERA DIJO: Que se adhiere al voto de la Ministra preopinante, en cuanto a que no caducó el procedimiento de fiscalización puntual iniciado por la Autoridad Tributaria, por los mismos fundamentos.----------

No obstante, disiento de la conclusión arribada en el estudio de la caducidad del sumario administrativo, en base a los fundamentos que paso a exponer:----------

Es importante recordar que el Articulo 11 de la ley 4679/2012 reza: *"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"*.----------

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

Que de la verificación de las actuaciones del sumario, surge que el procedimiento instruido no caducó, en vista de que no se observa que haya quedado inactivo más de seis meses, desde el inicio del sumario -por Resolución 71100000789 del 01/11/2018- a su conclusión -Resolución Particular N° 72700000822 de fecha 25 de octubre de 2019.----------

Prosiguiendo con el análisis, corresponde decir que tampoco surge, de las actuaciones antes detalladas, que la tramitación del sumario administrativo haya vulnerado lo dispuesto en la Resolución General N° 114/17 "POR LA CUAL SE PRECISAN ASPECTOS RELACIONADOS A LOS PROCEDIMIENTOS DE SUMARIO ADMINISTRATIVOS Y DE RECURSO DE RECONSIDERACIÓN", dictado por la SET, que en su art. 19 reza. *"La tramitación del Sumario Administrativo no podrá exceder el plazo de doce meses, contado desde el día siguiente al de la notificación del inicio del sumario administrativo y hasta el día de notificación de la Resolución Particular..."*. Al ser así, se puede concluir que no se observa la caducidad del sumario administrativo alegada por la parte accionante, esto, en la procura de invalidar el acto administrativo impugnado en autos.----------

Ahora, corresponde pasar a analizar la cuestión de fondo, y a tal efecto resulta pertinente verificar si la Resoluciones administrativas impugnadas, que calificaron la conducta del sumariado como una infracción de "Defraudación", se encuentran ajustados a derecho.----------

Corresponde recordar que el Art. 189 de la Ley N° 125/91, reza: *"La Administración Tributaria dispondrá de las más amplias facultades de administración y control y especialmente podrá: (...) 3) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de sus libros y Documentos vinculados a la actividad gravada, así requerir su comparecencia para*

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

proporcionar informaciones". De igual forma, el Art. 192 del mismo cuerpo de ley, establece: *"Los contribuyentes y responsables, aún los expresamente exentos están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización y control que realice la administración y en especial deberán: [...] 2) Conservar en forma ordenada y mientras el tributo no esté prescripto, los libros de comercio, y registros especiales, y los documentos de las operaciones y situaciones que constituyen hechos gravados. [...] Presentar o exhibir a los funcionarios autorizados por la Administración las declaraciones, informes, documentos, comprobantes de adquisiciones de mercaderías relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas". (Subrayados son propios).*----------

De las normativas transcriptas, surge que la Autoridad Tributaria cuenta con amplias facultades para solicitar -a los contribuyentes o responsables- la exhibición de documentos contables la respaldan sus declaraciones impositivas, siendo obligación de estos últimos colaborar con la tarea de control de la administración y poner a disposición todos los documentos contables requeridos.----------

En el caso de autos, la contribuyente alegó no contar con los comprobantes solicitados, a raíz de un hurto sufrido, empero, tal alegación no dispensa de su obligación, puesto que la ley le impone deber de conservar los documentos que respaldan los ejercicios no prescriptos.-

Además, corresponde recordar que el Art. 9 de la Resolución General N° 86/12 establece: *"En los casos de robos, deterioro o pérdida de los libros o documentaciones que respaldan registro contables, el contribuyente afectado deberá reconstituir su contabilidad".* De la normativa transcripta, surge que existe imposición legal de reconstituir los documentos contables perdidos, situación que tampoco fue observada en el caso en cuestión por parte del contribuyente.----------

Por lo dicho, queda claro que la pérdida de los comprobantes alegados por el contribuyentes, a raíz del hurto alegado, no es un justificado válido para dispensar la obligación legal antes mencionada.----------

No obstante, corresponde decir que dentro del sumario administrativo instruido en sede ministerial, el contribuyente presentó una lista de proveedores y clientes, a los efectos de requerir que presenten los comprobantes originales obrantes en su poder, declarados en su momento.----------

La SET sostiene, en sus actos administrativos, haber concedido el pedido realizado por el contribuyente sumariado, y a tal efecto libró los oficios de requerimiento dirigidos a las firmas proveedoras y clientes, conforme al listado presentado. La SET Sostiene que dichas pruebas no fueron diligenciadas por el sumariado, demostrando así desinterés para esclarecer los hechos investigados y, en consecuencia, demostrar las operaciones comerciales efectuadas con tales proveedores.----------

Que como consecuencia del tal actuar, la SET concluyó que la conducta del contribuyente se encuadra dentro de la presunción legal de "Defraudación", contenida en los Arts. 172, 173 y 174 de la Ley tributaria.----------

Al respecto, el Art. 172 de la Ley N° 125/91 reza: "*Incurrirá en defraudación fiscal los contribuyentes. responsables y terceros ajenos a la relación jurídica tributaria* ***que con la***

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 500 -

intención de obtener un beneficio indebido *para sí o para un tercero, realizaren cualquier acto, aserción, omisión, simulación, ocultación* ***o maniobra en perjuicio del fisco".*** De igual forma, el Art. 173 "Presunciones de la intención de defraudar", de nuestra Ley Tributaria, dispone: *"**Se presume la intención de defraudar** **al fisco**, salvo prueba en contrario, cuando se presentare cualquiera de las siguientes circunstancias;* ***...3) Suministro de informaciones exactas sobre las actividades y los negocios concernientes*** *a las ventas, ingresos,* ***compras, gastos...".*** Y el art. 174, que establece: *"Se presumirá que se ha cometido defraudación, salvo prueba en contrario en los siguientes casos: ...12) Declarar, admitir o hacer valer ante la Administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados".-*

Conforme a las normativas transcriptas, y a la ausencia de un justificativo válido por parte del accionante, respecto a los gastos declarados en sus liquidaciones juradas auditadas, surge que en el presente caso se da una presunción legal, de que el contribuyente incurrió en la infracción de Defraudación, mas aun considerando que las declaraciones realizadas -sin respaldo documental- significó -en su momento- una disminución importante de la base imponible de los tributos.----------

Recordar que el Art. 275 de la Ley N° 125/91 reza: *"La defraudación será penada con una multa de entre 1 (una) y 3 (tres) veces el monto del tributo defraudado...".* De las constancias, surge que la SET resolvió aplicar una multa de 200% sobre el monto del impuesto defraudado, el cual se encuentra dentro de los parámetros previstos en la ley.---------

Al ser así, no se observa un actuar irregular de la Administración al momento de fijar la multa impuesta al contribuyente.----------

En base a todo lo dicho, corresponde NO Hacer Lugar al recurso de Apelación interpuesto por la Abg. Alba Sanabria de Barchello -en representación de la señora Julia Riveros Duarte- y, en consecuencia, confirmar el Acuerdo y Sentencia N° 281, de fecha 29 de agosto de 2022, dictado por el Tribunal de Cuentas, Segunda Sala, conforme a los fundamentos antes expuestos.----------

En cuanto a las costas, corresponde que las mismas sean impuestas a la parte perdidosa, en virtud a lo dispuesto en el Art. 203 inc. a) del Código Procesal Civil. **Es mi voto.**----------

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA EL EXCMO MIEMBRO MANUEL DEJESÚS RAMÍREZ CANDIA DIJO: Comparto la opinión de la Ministra Preopinante, en cuanto a **HACER LUGAR** al recurso de apelación, por compartir los mismos fundamentos, y agrego los siguientes fundamentos:----------

Analizado las constancias de autos se tiene que, la demanda contencioso-administrativa fue instaurada por JULIA RIVEROS DUARTE contra: **1) Resolución Particular Nro. 72700000822 del 25 de octubre de 2019**, dictado por el Viceministro de

Luis María Benítez Riera
Secretario

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candia
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Tributación que resolvió: DETERMINAR la obligación tributaria de la contribuyente, CALIFICAR su conducta como defraudación, de conformidad a lo establecido en el art. 172 de la Ley N° 125/1991, y SANCIONAR a la mismo con la aplicación de una multa equivalente al 200% sobre el impuesto defraudado; **2) Resolución Particular Nro. 71800001007 del 24 de diciembre de 2020**, dictado por el Viceministro de Tributación que resolvió el rechazo del recurso de reconsideración planteado.----------

En ese contexto, como lo expuso la Ministra Preopinante, la Fiscalización Puntual culmino dentro del plazo legal (45 días), por lo que queda analizar el **sumario administrativo** llevado a cabo por la SET (hoy DNIT), teniendo en cuenta las normativas aplicables al caso. Así, conforme surge de las constancias de autos, en sede administrativa la contribuyente fue sumariada conforme a lo dispuesto por los artículos **212** *"Procedimiento de determinación tributaria"* y **225** *"Procedimiento para aplicación de sanciones"* de la Ley 125/92. Dichos procedimientos tienen etapas regladas y plazos entre las etapas, que deben ser respetadas por el contribuyente y por la Autoridad Tributaria.----------

En lo que respecta al procedimiento de determinación tributaria y los plazos que rigen en cada etapa, se encuentran establecidos en el Artículo 212 de la Ley Nro. 125/92. En el último párrafo del artículo 212 de la Ley Nro. 125/92 se dispone que el *"procedimiento de determinación tributaria"* **puede ser tramitado en forma conjunta** con el "procedimiento para la aplicación de sanciones" (art. 225), resolviéndose, en ese caso, en una única resolución. Al respecto, es importante mencionar que el "procedimiento para la aplicación de sanciones" establece los mismos plazos que rigen para el "procedimiento de determinación tributaria". La aclaración es relevante pues, conforme se observa en los actos administrativos impugnados, la Autoridad Tributaria resolvió tramitar en forma conjunta y resolver en una solo resolución la determinación de la obligación fiscal y sancionar con la aplicación de una multa, conforme lo habilita el art. 212.----------

En efecto, verificadas las constancias del expediente (me remito al relato de los antecedentes realizado por la Ministra Preopinante) se observa que la Autoridad Tributaria no respecto los plazos legales contemplados en los artículos 212 y 225 de la Ley Nro. 125/92, en especial en la etapa probatoria del sumario, de esta forma, el procedimiento de determinación tributaria y la aplicación de sanción (tramitadas conjuntamente) se extendió más de lo debido, por lo tanto, el sumario administrativo realizado por la Administración Tributaria, que sirve de base a las resoluciones impugnadas, viola el **principio de legalidad del procedimiento**.---

En ese sentido, los plazos previstos en el derecho público están consagrados en la ley, por lo que si se omite una prescripción expresa de que no son perentorios, esto quiere decir que son perentorias, por lo tanto, si no se cumplen con los plazos establecidos, tanto en el art. 212 y en el art. 225 de la Ley Nro. 125/92, el procedimiento sumarial es nulo por vicio de legalidad del procedimiento, como ya se señaló en el párrafo anterior.----------

Al respecto, 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*

ACUERDO Y SENTENCIA N°: 500 -

poderes que la norma confiere a la Administración" (Dromi, Roberto, Derecho Administrativo, 12 Edición, Ciudad Argentina-Hispania Libros-2009, página 1111).----------

Asimismo, el referido sumario administrativo sancionador viola la normativa internacional establecida en el art. 8.1 de la Convención Americana que establece, como unas 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/ PANAMÁ"*, en la que se expresa *"Si bien el artículo 8 de 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 sancionador o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal"*.----------

Por tanto, los actos administrativos impugnados son **actos irregulares por vicio de ilegalidad**, pues para la emisión de estos actos administrativos se han violado las disposiciones contempladas en la Ley Nro. 125/92, son el resultado de un procedimiento administrativo viciado de nulidad. En este punto, cabe señalar que la propia Ley Nro. 125/92 dispone 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..."* (art. 196), en el caso en estudio, la Administración Tributaria no cumplió con los requisitos de regularidad y validez relativos a la legalidad para que sus actos se reputen legítimos.----------

En consecuencia, corresponde **HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuestos la parte actora, en consecuencia, **REVOCAR** la sentencia recurrida. En lo que respecta a las **COSTAS**, considero que deben ser impuestas en el orden causado, conforme al artículo 193 del C.P.C. **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: ----------

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Cand
MINISTRO

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

Asunción, 23 de diciembre del 2024.

ACUERDO Y SENTENCIA Nº: 500.-

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. DECLARAR DESIERTO el Recurso de Nulidad.----------

2. HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, **REVOCAR** el Acuerdo y Sentencia N° 281 de fecha 29 de agosto de 2022 dictado por el Tribunal de Cuentas Segunda Sala, por los fundamentos expuestos en el exordio de la presente Resolución.----------

3. IMPONER las costas en el orden causado.----------

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

Dra. Ma. Carolina Llanes O.
Ministra

Ante mí:

Luis María Benítez Riera
Ministro

Dr. Manuel Dejesús Ramírez Candi
MINISTRO

PODER JUDICIAL
SECRETARIA JUDICIAL IV CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria