

RECIBIDO
5 OCT 2018
Resque López
S.P.D.E.P.A.
Octubre

ACUERDO Y SENTENCIA NUMERO: cuatrocientos veintisiete -

la Ciudad de Asunción, República del Paraguay, a los cinco días del mes de octubre del año dos mil dieciocho, estando reunidos en la Sala de Acuerdos, los Excelentísimos Señores Ministros de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, **SINDULFO BLANCO, MIRYAM PEÑA CANDIA y GLADYS E. BAREIRO DE MÓDICA**, por ante mí la Secretaria autorizante, se trajo a acuerdo el expediente arriba individualizado a fin de resolver el recurso de apelación y la nulidad interpuesta contra el Acuerdo y Sentencia N° 278 de fecha 26 de diciembre de 2017, 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? -----

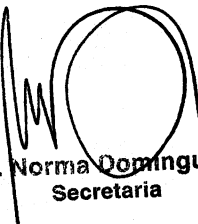
En caso contrario, ¿se halla ajustada a derecho? -----

Practicado el sorteo de ley, para determinar el orden de votación dio el siguiente resultado: **BLANCO, PEÑA, y BAREIRO**.-----

A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO SINDULFO BLANCO DIJO: El representante de la entidad tributaria, renuncia desistiendo expresamente al estudio de la nulidad concedida en instancia de grado (116), lo que conjugado a la no detección de vicios procesales perceptibles que habiliten a la declaración oficiosa, con amparo del artículo 113 del Código Procesal Civil, conllevan a la desestimación del mismo. Es mi voto.-----

A SUS TURNOS, LOS MINISTROS PEÑA CANDIA y BAREIRO DE MÓDICA, MANIFESTARON SUS RESPECTIVAS ADHESIONES AL VOTO QUE ANTECEDE.-----

A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL MINISTRO SINDULFO BLANCO DIJO: tras literal transcripción del fallo apelado, incluida la opinión que quedó en minoría, sintetizando lo dispuesto por dicha resolución como la que dispuso la nulidad de la determinación practicada por el fisco por decaimiento de los plazos de fiscalización, absorbiendo como fundamento del recurso que interpuso destacando la consideración en la que sostuvo: *"...no podemos permitir un perjuicio económico al Estado, por haber los auditores, pedido con 3 días de retraso la ampliación del plazo para la extensión de la auditoria, cuando esto no hace precisamente a la cuestión de fondo debatida en estos autos."* (fs. 112) ...//...


Abg. Norma Dominguez V.
Secretaria


Dra. Gladys E. Bareiro de Módica
Ministra


SINDULFO BLANCO
Ministro


Dra. Miryam Peña Candia
Ministra

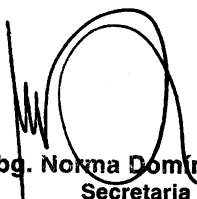
...///...culminando la opinión con lo que también resultó destacado por el apelante, que se transcribe: *"Que, en las condiciones analizadas, esta magistratura es del parecer de que en caso de que la presente demanda prospere y se haga lugar a la misma, estaríamos sentando un nefasto precedente, a más de causar un grave perjuicio a las arcas del estado, violando de esta manera preceptos establecidos en nuestra Constitución Nacional, y estaríamos propiciando a que el interés de un particular prospere por sobre el interés general, situación está prohibida también por nuestra carta magna...."* (Sic. fs. 113). Reseña que el Tribunal de Cuentas, afirmó que la notificación de la orden de fiscalización había sido diligenciada al contribuyente en fecha 12 de enero de 2015, debiendo haberse iniciado el cómputo de duración, el siguiente día hábil, para describir enumerando cada una de las 14 etapas del procedimiento sumarial, hasta el acta final, fechada 19 de noviembre de 2015. Haciendo frente a dicha situación, invoca el artículo 31 de la Ley N° 2.421/04, como la norma que lo autoriza posibilidad de prórroga por única vez, resolución mediante, cuando la carga de trabajo lo requiera, para nuevamente el apelante remitirse al voto del fallo que quedó minoría, en la que fueron sostenidas 2 formas posibles de prórrogas, para sostener que en el supuesto caso que la administración tributaria se haya excedido en el plazo (situación negada por su parte), circunstancia que no tornaría nulo el resultado del mismo. **Como segunda cuestión**, nuevamente plantea lo que expone como cambio de criterio de algunos Miembros del colegiado juzgador, ya que otrora había sido sostenido en sede jurisdiccional que la inobservancia de plazos por parte de la administración, no podría eximir de la obligación a quien no la ha desconocido, ni sería suficiente para declarar la nulidad de un proceso que beneficie a un contribuyente moroso, basándose en la presunción de legitimidad que el artículo 196 de la Ley N° 125/91 reconocida a los pronunciamientos de la administración tributaria. Repite que la firma actora se ha limitado a evitar su obligación por cuestiones puramente formales, sin negar su deuda fiscal. Con mención del Acuerdo y Sentencia N° 80 del año 2008 (sin especificar fecha ni Tribunal que lo dictó) en el juicio caratulado *"RAMÓN ZUBIZARRETA ZAPUTOVICH c/ Resolución N° 1.154 de fecha 21 de noviembre de 2005, y la Resolución N° 1.026 de fecha 05 de julio de 2006, dictada por la Sub Secretaría de Estado de Tributación"* (fs. 116), para transcribir la parte que el A quem había sostenido que *aún con errores formales en el proceso de fiscalización, solicitud extemporánea de ampliación del plazo o presentación fuera del plazo reglamentario, tal formalidad no es razón suficiente para exonerar al contribuyente del pago de una deuda"*, también se remite a lo que plantea como más reciente pronunciamiento de la Segunda Sala del Tribunal de Cuentas, en juicio en que el ...///...

REIBIDO
5 OCT 2016
F. de L. P. J.
S. P. P.

... contribuyente demandante había consentido la validez del acta que sirvió de origen a todo el procedimiento ulterior (Ac. y Sen. N° 154/2012, juicio "BAGUS S.R.L c/ Resolución N° 936 de la Ley N° 27 de julio de 2005 y Resolución N° 98 de fecha 26 de junio de 2006, dictada por la Sub Secretaría de Estado de Tributación, año 2006, N° 377). Compara la situación de quien es parte en un procedimiento sumarial por ante la autoridad administrativa con la de quien es parte de un proceso judicial, afirmando que el contribuyente fiscalizado o sumariado, no resulta perjudicado, ni la intervención fiscal implica necesariamente la existencia de infracción, por el contrario dicho contribuyente resulta beneficiado por la eventual posibilidad de la "prescripción", sosteniendo que tampoco exista ley ni acto administrativo que determine plazo de caducidad, como se da en sede judicial. Como tercera cuestión, plantea la no negación de la existencia de infracción tributaria, argumento ya antes sostenido, para concluir su argumentación sosteniendo que de no ser revocado el fallo apelado por su parte, pese a las arbitrariedades e ilegalidad indicada en su expresión de agravios, sería validación de sentencias temerarias, infundadas y carentes en absoluto de razón. Solicita la revocación del Acuerdo y Sentencia N° 278 de fecha 26 de diciembre de 2016, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala.-----

CONTESTACIÓN DEL REPRESENTANTE DE LA FIRMA APELADA.

Inicia haciendo resistencia a la pretensión apelante, en que el mismo pretende que la resolución judicial sea revocada, con alegaciones ya repetidas en el escrito de contestación de demanda, pero el representante de la firma apelada hace notar lo que plantea como desconocimiento del apelante entre anulabilidad y nulidad, que tampoco precisa las premisas erradas, sino que sostiene que el recurrente en alzada, se ha limitado a la transcripción de precedentes del órgano jurisdiccional con competencia en lo contencioso administrativo, que ni siquiera habían significado la mayoría, ya que afirma resultaron votos disidentes que hicieron minoría en las resoluciones citadas por el Abogado del Fisco. En lo que ha a la supuesta omisión del Tribunal, afirma este representante convencional que en la resolución apelada fue invocado como fundamentación el artículo 31 de la Ley N° 2.421/04, el que establece los plazos máximos de duración de las fiscalizaciones, siendo el mismo reiterado en varias ocasiones dentro de la misma resolución, lo que plantea como demostrable con una simple lectura. De la supuesta no afectación sobre eventuales excesos en el plazo legal (situación no aceptada en estos autos por el representante fiscal) lo que no implicaría la nulidad del proceso, más aún cuando beneficia al contribuyente moroso (fs. 122), lo que contra argumenta basado en el artículo 29 de la Resolución R.G. N° 4/2008 que lo transcribe, señalando que debió haber sido archivada...///...


Abg. Norma Domínguez V.
Secretaría


Dra. Gladys E. Bareiro de Mónica
Ministra


SINDULFO BLANCO
Ministro


Dra. Miryam Peña Candia
Ministra

...///... la fiscalización, sin impedimento a otra nueva intervención. Afirma el representante de la firma apelada que la norma que invocó condiciona a la administración tributaria ajustar sus actos a plazos perentorios e improrrogables. El artículo referido por el por quien representa a la firma apelada, dispone que debió haber sido archivado en sede administrativa, sin que pueda formar parte del legajo del contribuyente, pero con la posibilidad de otra fiscalización posterior. Sostiene que los plazos de tramites por ante la SET, resultan perentorios e improrrogables, sentenciando que la determinación resulta provisoria, constituyendo simple pretensión de la administración, sin que ello constituya interés general, sino es interés particular, por lo que no puede convertir en moroso a ningún contribuyente, con menor razón, cuando la incumplidora resulta la misma administración. **Segunda cuestión** "eventual error de procedimiento no exime del pago de tributos" lo que no resulta tal, a decir de quien ejerce la contestación, sino sostiene que del incumplimiento de un precepto legal que fue acogido por el ordenamiento jurídico tributario, como una garantía para el administrado; justamente para evitar quedar sometido indefinidamente a la voluntad fiscalizadora administrativa y convertirse en fiscalizaciones eviternas que socaven la dignidad humana, lo que acompaña con cita de doctrina española especializada en la materia. En lo normado por el artículo 196 de la Ley Nº 125/91, indica que por el mismo resulta impuesto como requisito de regularidad y validez del acto administrativo, la sujeción al principio de legalidad, a la forma y al procedimiento y agrega que el incumplimiento de cualquiera de estos presupuestos, le retira la presunción prevista por el artículo de referencia, tornando el pronunciamiento administrativo como ilegítimo o irregular. El principio del derecho civil, por el que es sostenido que no existe nulidad por la nulidad misma, al que lo califica de inaplicable al campo del derecho público, el que reitera, es regido por el principio de legalidad, por lo que afirma que el plazo que la ley impuso para las fiscalizaciones como tiempo máximo de duración para el ejercicio de dicha facultad, lo que defiende que debió haber sido acatado por la administración, resultando perentorios o fatales. **Como tercera cuestión, fue sostenido que el contribuyente no ha negado la existencia de la infracción tributaria**, sobre lo que fue contra argumentado remitiéndose a lo que había sostenido en su escrito de demanda, y que posteriormente el Tribunal *A quem* consideró en la resolución hoy apelada, las razones fundadas de la improcedencia de la determinación tributaria, dejando al descubierto una conducta irresponsable al pretender vincular una supuesta omisión del costo de ventas en el ejercicio fiscal 2009 (periodo que plantea como no incluido en la fiscalización practicada) con el costo de ventas del ejercicio fiscal 2012. Concluye sobre el punto que el supuesto costo de combustible de la firma contribuyente ha dejado de contabilizar en el ejercicio 2009, lo que recién decidió utilizar en el ejercicio 2012, saltando los ejercicios 2010 y 2011. También cuestiona como pudieron los fiscalizadores saber que el costo de ...///...

REIBIDO
30 OCT. 2018
J. Luis López
S. de E. P. J.

combustible resulta imputable al ejercicio fiscal 2009, si no estaba comprendido en la fiscalización y por tanto en el expediente administrativo. Niega la existencia de documentos ni declaraciones de dicho periodo impositivo que permita arribar a tal supuesta afirmación. Como conclusión plantea: fue dispuesta una fiscalización puntual, resolución mediante, la que no fue concluida en el plazo establecido por ley, lo que hace que las actuaciones que se realicen con posterioridad al vencimiento del plazo, padecen del vicio, lo que a decir del apelado, invalida lo actuado por efecto de la caducidad del procedimiento y como resultado de dicho acto, no produce los efectos jurídicos válidos. Obviar tal detalle quebrantaría garantías previstas en el artículo 17 de la Constitución Nacional y a principios de la materia procesal que los cita. Agrega que la propia SET ha reglamentado en uso de su facultad reglamentaria la circunstancia señalada invocando el artículo 29 de la Resolución RG 4/2006. Solicita la confirmación del fallo apelado. -----

ANÁLISIS JURÍDICO.

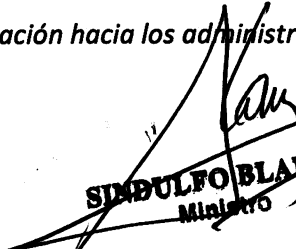
A modo introductorio, el apelante expone lo que alguna vez había sido sostenido por un Miembro del Tribunal de Cuentas, sobre la imposibilidad de tolerar un perjuicio económico al erario, para pasar a negar el hecho de haber superado la duración máxima de intervención fiscal permitida, defendiendo el apelante la posición que todo el procedimiento administrativo fue cumplido dentro del plazo previsto por la norma y reglamentación tributaria. También fue advertido por el apelante con la cita formulada en su expresión de agravios, que de prosperar tal postura, implicaría generar un nefasto precedente-----

Sobre el punto, el Tribunal de Cuentas de modo unánime entendió que la fiscalización practicada a la firma contribuyente había excedido el plazo máximo de duración, incluso ante la negación de la administración tributaria al trabar la presente demanda, se limitó a citar artículos, pero sin precisar que por los mismos podría incumplir el plazo legal establecido (fs. 93, vuelto), ni que la prórroga pueda sobrevenir cuando el límite para la duración ya se había cumplido, conforme a la Resolución General N° 25/14, artículo 17; pero que a la vez en dicho acto procesal - en que fue trabada la presente litis - tampoco fue negada la forma y las fechas de cada una de las etapas descriptas por la parte demandante (fs. 94, vuelto; y 95 vuelto), habiendo él *A quem* computado 8 meses y 9 días de duración total de inicio a fin (fs. 95, vuelto).-----

Rememorando enseñanzas de Dino Jarach, "*...el proceso tributario tiene como atribución juzgar las conductas de la administración hacia los administrados y viceversa y las ...///...*"


Abg. Norma Domínguez V.
Secretaría


Dra. Gladys E. Bareiro de Mónica
Ministra


SIMULFO BLANCO
Ministro


Dra. Miryam Peña Candia
Ministra

...///...sanciones penales que pretendan aplicar el Estado a los infractores de los preceptos tributarios." (Autor citado, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Tercera Edición, Editorial Abeledo Perrot, pág. 445, Buenos Aires - Argentina, año 1.999).-----

El apelante limitó su cuestionamiento al exceso del desarrollo procedimental en sede administrativa, conforme lo juzgara el Tribunal inferior, a referir la fecha que había sido notificado al contribuyente intervenido del inicio de la fiscalización, cada una de las etapas cumplidas, para seguidamente invocar a su favor el artículo 31 de la Ley N° 2.421/04, exponiendo el Abogado del Fisco que el haberse excedido respecto al tiempo de duración, ello no implicaría la nulidad del resultado de lo fiscalizado.-----

El control jurisdiccional, como lo difundiera respetadísima doctrina de la talla de Jarach, justamente cumple el rol contralor a fin que sea verificado el cumplimiento de las formas que hacen al proceso, sus garantías y sus derechos, para el caso, el plazo en que fue desarrollada la intervención fiscal a la contribuyente apelada. El haber superado el plazo permitido por ley, implica incumplimiento a la norma o el hecho de no haber desvirtuado lo valorado y posteriormente juzgado por el Tribunal, que entendió superado con creces la duración máxima del sumario y, que con dicha situación, fue quebrantado el principio de legalidad, máxima del derecho público, del que forma parte la materia tributaria.-----

Permitir el supero del tiempo con el que la autoridad administrativa puede intervenir por vía de la fiscalización a un contribuyente, implicaría la facultad de la práctica de posibles nuevos excesos en detrimento al sujeto intervenido, lo que significaría una involución a los derechos constitucionalmente previstos en el artículo 17, numerales 7 y 10.-----

Comparto el argumento apelante que no puede ser tolerado perjuicio económico contra el ente recaudador; pero tampoco puede valerse de medios ilegales, como resulta el no respeto de los plazos con que la administración puede realizar fiscalizaciones legales, ya toda actuación de la administración pública - para el sub lite - de la autoridad tributaria, debe adecuarse a las normas.-----

Tolerar actos que no se enmarquen a previsiones legales, como es el no respetar los plazos, implicaría que bajo el argumento de "evitar un daño al Estado" se justificaría la omisión de formalidades, incurriendo en visibles informalidades, pese a que las mismas vayan contra *legem*.-----

Se descarta tal argumento justificante, para reprimir al contribuyente, ya que de prosperar tal postura, además de la posible situación ya indicada, además se podría favorecer de modo inmerecido la negligencia del actuar del agente de la administración, pese a la ...///...

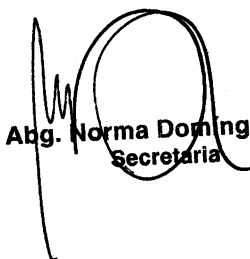
RECIBIDO
-5 OCT/2018
C. López
Roque
S.P.D.E.P.

eventual responsabilidad personal de los mismos, conforme al artículo 106 de la Constitución Nacional y 64 de la Ley N° 1.626/00 "DE LA FUNCIÓN PÚBLICA".-----

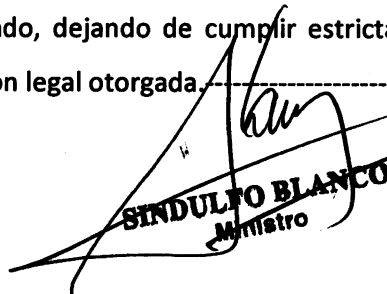
La situación del contribuyente - sea regular o infraccional - debe ser calificada como tal y surtir sus consecuencias jurídicas dentro de las formas y plazos que el legislador impuso, no del modo o en oportunidad que la administración decida hacerlo, ya que la relación jurídico tributaria, se cimenta en que ambos, fisco y contribuyente, se encuentran entrelazados por el derecho, pudiendo exigirse y repelerse recíprocamente en base al mismo, es decir por la vía judicial, ello al menos en un Estado social de derecho.-----

Sanear la intervención de la administración tributaria o la de sus funcionarios, como se evidencia en la presente causa, implicaría también un nefasto precedente, lo que no presenta méritos jurídicos, sino por el contrario iría contra el ideal del plazo razonable, propio del garantismo procesal moderno, inserto en el artículo 17, numeral 10 de la Constitución Nacional, como también goza de consagración internacional, como norma obligatoria supranacional, como resulta la Convención Interamericana de Derecho Humanos, conocida como Pacto San José de Costa Rica, cuyo artículo 8 dispone: *"Toda persona tiene derecho de ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter."* posición ya antes asumida por esta Sala Penal, en el Acuerdo y Sentencia N° 751 de fecha 16 de julio de 2013, en el juicio caratulado: *"WALI ANIME SWEID c/ Resolución N° 494 de fecha 29 de julio de 2010, dictada por la Dirección Nacional de Aduanas"*-----

En cuanto a la presunción de legitimidad del acto administrativo, contenido en el artículo 196 de la Ley N° 125/91, argumento también invocado por la representación apelante, que a la vez resulta característica no sólo de la determinación de la obligación tributaria, sino de todo pronunciamiento emanado de la administración pública, encuentra su basamento en que el Estado (y los órganos de éste) debe ajustar indefectiblemente su actuar a la ley. Como tal, resulta una presunción relativa, porque como quedó acreditado en autos sin que el apelante lo haya desvirtuado, la prolongada duración del actuar administrativo por parte del ente fiscal, sobrepasó lo legalmente autorizado, dejando de cumplir estrictamente lo dispuesto por ley, desdibujando con ello la presunción legal otorgada.-----


Abg. Norma Dominguez V.
Secretaría


Dra. Gladys E. Bareiro de Mónica
Ministra


SINDULFO BLANCO
Ministro


Dra. Miryam Peña Gandia
Ministra

En cuanto a la situación del sujeto particular sumariado en sede administrativa, es verdad que la misma no se encuentra comprometida como fue sostenido por el recurrente en alzada, pues la presunción de inocencia contenida en el numeral 1) del artículo 17 de la Carta Magna no puede ser omitida por el solo hecho de resultar sometido a un procedimiento administrativo o jurisdiccional; pero tampoco dicha situación resulta necesariamente favorable para el contribuyente, como lo afirmó la representación fiscal, que sostuvo que ello permite jugar con la prescripción de la obligación tributaria.-----

Conforme a los artículos 165 y 166 de la Ley N° 125/91, el hecho de algún tipo de impugnación, sea administrativa o jurisdiccional o, en su caso, el ser parte en un sumario administrativo produce efectos interruptivo o suspensivo según el caso, en cuanto al cómputo de la prescripción de la obligación tributaria, por lo que la duración de cualquiera de las situaciones señaladas, resulta un tiempo no computable al efecto del cómputo de la prescripción de la obligación tributaria, aclaración que se cumple contra el argumento del Abogado Fiscal.----

No es verdad que al tiempo de la fiscalización impositiva, no se encontraba vigente norma legal ni reglamentaria que disponga la caducidad de dicho procedimiento, pero dicha temporalidad se encuentra legalmente cronometrada en los artículos 212 y 225 de la Ley N° 125/91, los que establecen plazos determinados (o al menos determinable) para cada una de las etapas, debiendo tales ser cumplidos por la administración como por administrados, como también en el último párrafo del artículo 31 de la Ley N° 2.421/04, que claramente dispone: *"Las tareas de fiscalización a los contribuyentes se realizarán:" "...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 periodo igual, mediante resolución de la administración tributaria, cuando por el volumen de trabajo no pudiese concluirse dentro del plazo legal."*-----

Las razones apuntadas, tanto fácticas como jurídicas orientan mi parecer por el rechazo del recurso de apelación interpuesto por el Abogado del Tesoro contra el Acuerdo y Sentencia N° 278 de fecha 26 de diciembre de 2017, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, el que debe ser confirmado en todos sus puntos, con imposición de las costas a la parte vencida, conforme al literal a) del artículo 203 del Código Procesal Civil. Es mi voto.-----

A SUS TURNOS, LOS MINISTROS PEÑA CANDIA y BAREIRO DE MÓDICA, MANIFESTARON SUS ADHESIONES AL VOTO QUE ANTECEDE.-----

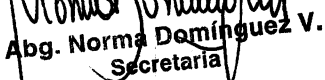
RECIDADO
- 5 OCT 2018
Rogelio López
S. P. J.

Con lo que se dio por terminado el acto firmando SS.EE., todo por ante mí de que notifico, quedando acordada la Sentencia que inmediatamente sigue: -----

Ante  Gladys E. Bareiro de Médica
Ministra

 SINDULFO BLANCO
Ministro

 Dra. Miryam Peña Candia
Ministra

 Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO: 427

Asunción, 05 de octubre del 2018.-

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

**CORTE SUPREMA DE JUSTICIA,
SALA PENAL,
RESUELVE:**

TENER POR DESISTIDO de la nulidad, a solicitud de la propia recurrente.-----

NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto contra el Acuerdo y Sentencia N° 278 de fecha 26 de diciembre de 2017, dictado por el Tribunal de Cuentas, Primera Sala, por las razones dadas.-----

IMPONER las costas a la parte vencida.-----

ANOTAR, registrar y notificar.-----

 Gladys E. Bareiro de Médica
Ministra

Ante mí:

 SINDULFO BLANCO
Ministro

 Dra. Miryam Peña Candia
Ministra

 Abg. Norma Domínguez V.
Secretaria

